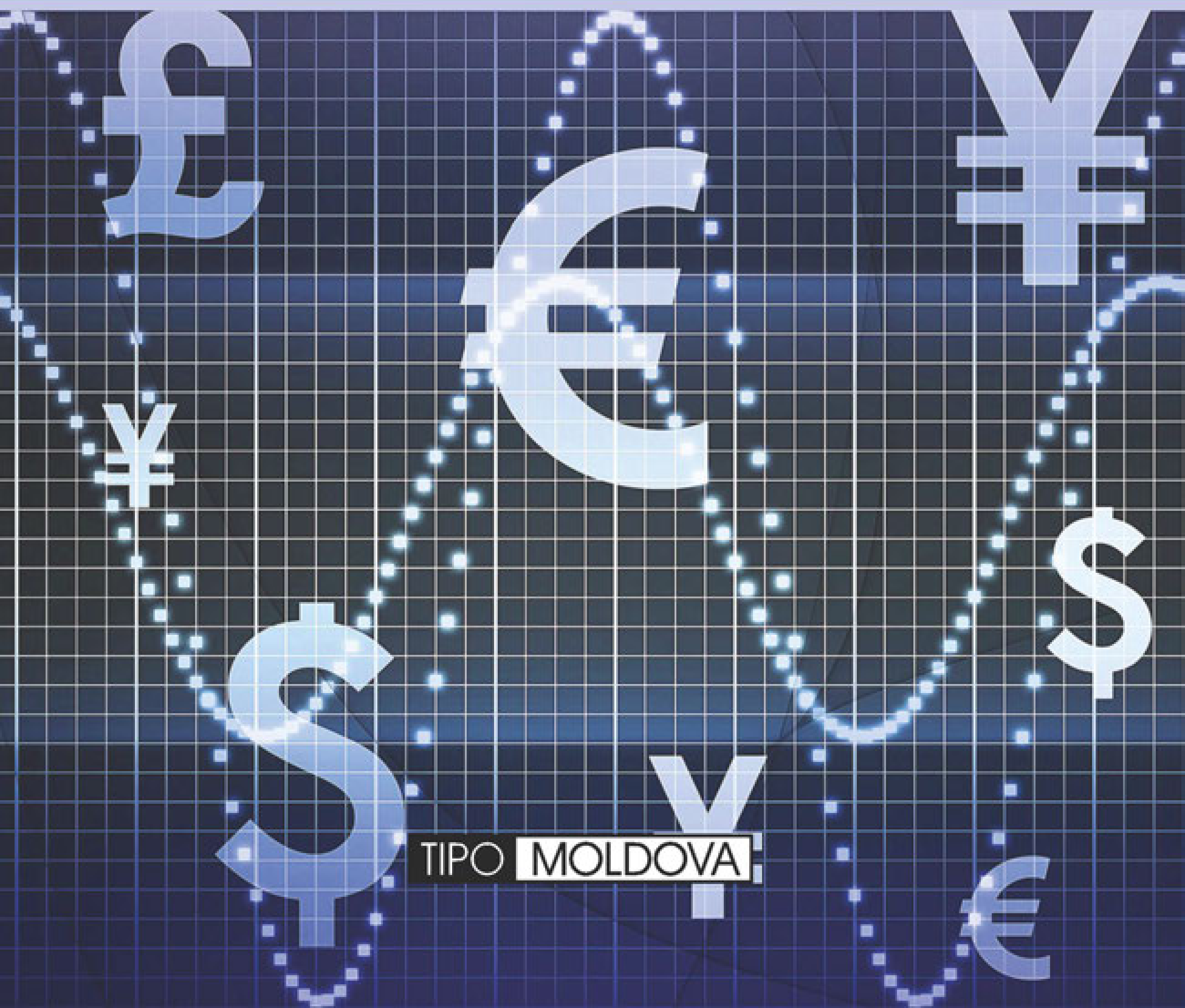
Constantin TOMA

Contabilitate Financiară

Ediţia a III-a, revizuită şi adăugită - 2018



Constantin TOMA

CONTABILITATE FINANCIARĂ

Ediţia a III-a, revizuită şi adăugită

2018

Referenți științifici:
Prof. univ. dr. Emil HOROMNEA
Prof. univ. dr. Neculai TABĂRĂ

Tehnoredactare computerizată: Conf. univ. dr. Constantin TOMA

CUPRINS

Cuvânt înainte

La anii mei, privesc atent la lumea de afară. La fel de drept, mă strădui să o judec și pe cea din mine. Oricum, prin legea firii, suntem subiectivi...

A regăsi încă o dată pe agitata piață a cărții un autor ce a dobândit deja un nume, este o șansă pentru cititor. În mercantila noastră viață, în care dictonul "*Clientul nostru este patronul nostru*", de ce să nu o declarăm deschis: *e sensul și rațiunea cărții de a fi!*

Un rendez-vous științific cu profesorul Constantin Toma, dealtfel un rezultat al consecvenței sale, e o bucurie și pentru mine! Nu mă îndoiesc că opțiunea lui pentru prefață, a fost pe cât de sinceră, pe atât de binemeritată. De aceea, întreprind demersul meu cu sufletul deschis și plin de bucurie.

Pentru autorul cu vocație, ***CARTEA*** exprimă deopotrivă, efort, dăruire și, evident, posibilitatea de a adăuga ceva nou domeniului cercetat. Dacă lucrarea privește o anumită specialitate, abordarea capătă prin excelență, nuanțe specifice.

Despre ***CONTABILITATE*** și rosturile ei, s-a scris și se vor mai scrie, probabil, mult și multe.... Entuziasmați de magia cifrelor și de relevanța lor, unii au adulat și elogiat această profesie. Alții, dimpotrivă, au perceput în contabil un personaj anost și rece, cu ochelari cu multe dioptrii și cu vedere foarte limitată.... Birocrație, obtuzitate, cifre, coloane și tabele fără număr. Nici vorbă despre cultură, spirit, orizont sau comunicare. Iată o imagine total eronată asupra ceea ce reprezintă, în forma malițioasă, contabilul.

Cu riscul de rigoare asumat, în spațiul românesc sau în afara acestuia, am exprimat adeseori un *adevăr* indubitabil: ***nu putem trăi fără contabilitate!*** Nu avem dreptul să ignorăm o asemenea realitate. Argumentele le avem pretutindeni...

O anumită valență a contabilității a pătruns discret și ireversibil în viața cotidiană.... Numărăm, socotim, calculăm, chibzuim. Chiar dacă nu recunoaștem explicit, într-un anumit sens devenim ... contabili.

Iată de ce, *văd contabilitatea peste tot și în toate*. Ne place sau nu, echilibrele valorice ale "științei conturilor" guvernează spațiul economic așa cum *"numărul domină universul"*, în expresia dumnezeiescului Leonardo da Vinci. Deși de atunci au trecut peste cinci veacuri, până astăzi, nimeni nu l-a putut contrazice.

Mă-ntreb adeseori, cum am putea gândi altfel?! Ar trebui să negăm faptul că trăim într-o lume a resurselor limitate și a nevoilor care cresc, un areal în care aproape totul se vinde și se cumpără. Societatea mileniului III ne obligă să coabităm cu omniprezentul *"homo business"*, să-l acceptăm în zestrea nativă a ființei noastre...

Între noi fie vorba, ceva din gena acestui controversat personaj, trăieşte în fiecare dintre noi…

Progresul spiritual din lumea ştiinţei, inclusiv cel din viaţa universitară, are nevoie de caractere, de principii şi valori de referinţă. În acest univers se naşte şi se dezvoltă şcoala, ca lume a ideilor elevate, a conceptelor şi adevărurilor fundamentale despre viaţă. Subscriem în totalitate butadei conform căreia *"ştiinţa este patria nimănui"*, dar în acelaşi timp, *credem că este opera colectivă a tuturor celor care trudesc pentru afirmarea acesteia.*

Profesorul universitar ***Constantin TOMA*** este unul dintre ei.

După această pledoarie, vor spune unii pro-domo, să revenim la subiect. Avem plăcerea să prefaţăm o lucrare serioasă şi relevantă pentru domeniul contabilităţii financiare. În mod firesc, ***Măria Sa Cititorul*** poate întreba *De ce încă o carte de contabilitate, reeditată a treia oară*? Cu atât mai mult, cu cât unii, din fericire puţini la număr, consideră că printre cei vinovaţi de criza globală se află … contabilii şi mentalitatea îngustă a acestei profesii. Nimic mai fals! *Răul zilelor noastre nu vine din prea multă contabilitate, ci poate tocmai invers, din eludarea ei.* Recunoaştem că ***cifrele contabilităţii nu sunt perfecte şi nu guvernează lumea, dar ele exprimă maniera în care aceasta este guvernată.*** Încrederea în afaceri, profitabilitatea acestora, credibilitatea partenerului, bonitatea clientului, sunt măsurate şi legitimate prin calculele contabilităţii.

Lumea afacerilor, pe care contabilitatea o consiliază constant, este un univers al valorilor aflate în continuă mişcare şi transformare. Resursele economice controlate de către întreprindere au devenit semnificativ mai scumpe. Actuala criză financiară impune necesitatea promovării unui comportament economic raţional. În asemenea condiţii, sistemul de norme, standarde şi reglementări contabile se află în continuă schimbare. Instruirea continuă, adaptarea din mers la noile situaţii şi raţionamentul profesional exprimă dimensiuni ale competenţei şi performanţei în domeniul nostru de activitate. Adevărata avere a unei entităţi nu se măsoară astăzi numai prin sumele deţinute în conturi, ci în primul rând prin cantitatea şi calitatea informaţiilor deţinute la un moment dat. Contabilitatea în general şi *cea financiară în special* oferă elemente esenţiale pentru fundamentarea deciziilor. Iată de ce, managerul nu poate ocoli sub nici o formă cifrele "reci" dar deosebit de edificatoare ale acestui sistem de cunoaştere specializată. Nu există proces, eveniment sau tranzacţie financiară care să nu solicite intervenţia directă a contabilităţii. Un arsenal de mijloace, tehnici şi procedee, utilizat inteligent de profesionistul contabil, transformă contabilitatea în *"judecătorul drept al trecutului, ghidul prezentului şi consilierul indispensabil al viitorului"*. De aproape un secol, conectarea "ştiinţei conturilor" la cele trei timpuri posibile, potrivit sintagmei menţionate poartă un nume emblematic: Johan Fr. Schär (vezi Buchaltung und Bilantz, Basel, 1921).

Mişcarea valorilor este permanentă şi universală. De orice natură ar fi, entitatea economico-socială este parte a acestui spaţiu nelimitat, unde se administrează

resurse, se angajează cheltuieli și se obțin venituri. În activitatea economică, ***calculele contabilității se autoimpun prin rigoarea și logica rentabilității pe care le exprimă și legitimează deopotrivă.***

Aritmetică a afacerilor, contabilitatea reprezintă un sistem coerent și rațional de informare specializată, supus unor convenții și norme definite social. Mai nou, ea este considerată limbajul formalizat de comunicare pentru lumea afacerilor.

Mediul economic, întreprinderea, piața, se află în continuă schimbare. Ceea ce a fost valabil "ieri", poate fi depășit "mâine". În consecință, menținerea echilibrului care corespunde aceluiași obiectiv, *profitul*, reclamă permanent acțiuni corective care revin gestiunii, modului de administrare și conducere.

"Contabilitatea este cea mai importantă sursă de informare economică a unei națiuni", subliniază savantul Oskar Morgenstern.

Sperăm că, fie și parțial, am reușit să demonstrăm de ce este atâta nevoie de contabilitate și implicit de opere care să o promoveze.

A prefața o lucrare este adeseori un demers inutil.... Meticulos și perseverent, profesorul *Constantin TOMA* ne scutește de datoria unor abordări detaliate, întrucât le realizează în "Introducere" și, cu atât mai mult, în cele șapte capitole. Am avut curiozitatea să răsfoiesc atent paginile cărții, în număr de peste șase sute. De aici și dreptul de a exprima câteva aprecieri referitoare la autor și, la rezultatele efortului său.

Specialist de performanță al Școlii Ieșene de Contabilitate și nu numai, exigent și riguros cu sine însuși, *Constantin TOMA* pune, încă o dată, la dispoziția cititorilor o abordare valoroasă a domeniului Contabilității financiare. Înțelegem prin aceasta interfața contabilității cu marele public în zona unor informații neconfidențiale, acolo unde principalul utilizator îl reprezintă investitorul.

De ce trebuie să ne bucure o asemenea apariție editorială?

- În primul rând, pentru faptul că *o carte serioasă înseamnă întotdeauna o revelație a spiritului. Omul superior este cel care știe și poate să se bucure sincer de bucuria semenului său!* Mulțumim Cerului care ne-a binecuvântat cu acest dar prețios.
- După atâta experiență acumulată, un sfert de veac, profesorul *Constantin TOMA* reușește să publice sub semnătură proprie, în ediția a treia, încă o lucrare de substanță, care reprezintă atât autorul cât și potențialul său intelectual.
- Numeroase elemente care atestă competență și erudiție în domeniu se regăsesc în conținutul întregului demers.
- Arhitectura, structura și mesajul lucrării, bine concepute, conferă elaboratului științific claritate, echilibru și cursivitate.
- Argumentarea logică și convingătoare a ideilor solicită cititorului un efort minim în contrapartidă cu efectul maxim obținut pe planul cunoașterii. Altfel spus, ne aflăm în fața unei lucrări incitante, scrisă cu inteligență, care poate fi lecturată și înțeleasă ușor.

• Conectarea abordărilor teoretice, conceptuale la cele mai importante tranzacţii şi evenimente financiare ale întreprinderii, sporeşte caracterul aplicativ şi implicit utilitatea demersului.

• Selectarea atentă şi inspirată a unor speţe reprezentative, întâlnite frecvent în viaţa companiilor, este însoţită de calculele punctuale, inclusiv tratamentele contabile adecvate, corelate cu ultimele modificări în domeniu (transferul contribuţiilor sociale din sarcina angajatorului în cea a angajatului).

• Completarea surselor bibliografice cu cele mai noi şi mai reprezentative apariţii editoriale.

• O referire specială şi punctuală în acelaşi timp, e necesară pentru ediţia a treia. Remarcăm astfel racordarea întregii lucrări la reglementările de strictă actualitate, naţionale şi internaţionale, pe domeniile contabile, financiare şi fiscale. În mod concret, menţionăm utilizarea legislaţiei în materie la nivelul anului 2018.

• Exprimarea unor opinii şi nuanţări proprii, care îmbogăţesc portofoliul ştiinţific al contabilităţii, nelăsând-o încorsetată în limitele simpliste ale relaţiei D=C.

• Includerea problemelor care reprezintă realmente teme şi provocări ale contabilităţii financiare: bazele organizării şi conducerii acesteia, continuate logic cu cele trei cicluri consacrate, exploatare, investiţii şi finanţare (vezi capitolele 1-4).

• Abordarea într-un capitol distinct, a "produsului finit" al contabilităţii financiare, respectiv *situaţiile financiare anuale,* inclusiv elemente privind auditarea şi verificarea acestora.

Rămânem în aria limbajului contabil, precizând că ediţia a treia a lucrării profesorului ***Constantin TOMA*** reprezintă un binemeritat succes, care generează avantaje viitoare celor trei actori principali:

• autorului, printr-o recunoaştere mai corectă a potenţialului său intelectual;

• cititorilor, studenţi, masteranzi, doctoranzi şi deopotrivă practicienilor, care doresc să înţeleagă şi să acceseze mai uşor informaţia contabilă;

• ştiinţei contabile, a cărei portofoliu se îmbogăţeşte prin fiecare pagină scrisă cu talent şi responsabilitate.

Înscrisă pe coordonatele performanţei, cartea ***"Contabilitate financiară"*** răspunde unor nevoi reale şi actuale ale consumatorului de cultură contabilă în întregul ei: teorie, reglementare şi aplicaţii. Sincere felicitări autorului pentru reuşita celei de-a treia ediţii a lucrării şi invitaţia de a continua în aceeaşi manieră. Oricum, de-a lungul timpului, orice profesie s-a dezvoltat prin opera unor oameni pasionaţi, binecuvântaţi de Dumnezeu cu vocaţie şi competenţă.

Profesor universitar doctor
Emil HOROMNEA
Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" din Iaşi
6 februarie 2018

INTRODUCERE

În calitatea sa de știință, contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute în Legea contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pe parcursul evoluției sale contabilitatea a avut şi încă mai are un statut controversat. Detestată de unii, apreciată (chiar iubită) de alții, știința contabilităţii este considerată indispensabilă (inclusiv de către ignoranți) pentru o gestiune eficientă a resurselor şi un management performant al activităţilor dintr-o entitate, grup de societăţi, economie națională, grup de națiuni şi, de ce nu, la nivel internațional. Contabilitatea a evoluat progresiv de la statutul de artă, la cel de tehnică, limbaj, joc social, pentru a fi considerată actualmente o veritabilă știință a gestiunii şi afacerilor.

Calitatea şi credibilitatea informaţiilor difuzate de entităţi au constituit o preocupare constantă a organismelor de normalizare implicate la nivel internațional, regional şi național. Având în vedere că utilizatorii externi nu au acces decât la informaţiile supuse obligației legale de publicare, conținute de situaţiile financiare anuale, deciziile pe care le iau aceștia sunt profund marcate de fidelitatea şi calitatea datelor furnizate de emitenții situaţiilor financiare. Procesul decizional în timp de criză prezintă trăsături particulare determinate de riscurile mult mai mari la care este supusă orice acțiune, comparativ cu perioadele caracterizate de stabilitate sau creştere economică şi financiară. Iată de ce *administrarea şi conducerea unei afaceri*, indiferent de întinderea sa, *este de neconceput fără **contabilitate**,* fără o informație de calitate şi obținută în timp util.

"Importanța contabilității rezidă în valoarea ei universală, în funcționalitatea acesteia pe toate treptele dezvoltării societății omenești.

Printr-un sistem de notații specifice, contabilitatea observă, consemnează și cuantifică, devenind astfel un reușit mijloc de conducere și orientare a întregii activități economice."[1]

Potrivit actualelor reglementări românești, în domeniul contabilităţii se detașează un mod de organizare care evidenţiază două aspecte complementare: pe de o parte, contabilitatea urmărește furnizarea **de informaţii prioritar către utilizatorii externi** (domeniu caracteristic contabilităţii financiare), iar pe de altă parte, informaţiile furnizate de contabilitate vizează **utilizatorii interni** (este cazul contabilităţii de gestiune). Cu toate că informaţiile furnizate de aceste două segmente ale contabilităţii vizează utilizatori diferiți ca natură, practic ele se bazează pe aceleaşi înregistrări şi pe aceleaşi surse (numai modul de structurare şi de prezentare este diferit).

Prezenta lucrare vizează prima componentă a contabilităţii, respectiv **contabilitatea financiară**, care vizează "înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la poziţia financiară, performanța financiară şi alte informaţii referitoare la activitatea desfăşurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât şi în relațiile cu investitorii prezenți şi potențiali, creditorii financiari şi comerciali, clienții, instituțiile publice şi alţi utilizatori."[2].

[1] Horomnea, E., *Dimensiuni ştiinţifice, sociale şi spirituale în contabilitate. Geneză. Doctrină. Normalizare. Decizii,* Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2010, p. 140

[2] Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454/18.06.2008, modificată şi completată prin Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 37/13.04.2011 pentru modificarea şi completarea Legii contabilităţii nr. 82/1991 şi pentru modificarea altor acte normative incidente, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 285/22.04.2011, modificată şi completată prin Legea nr. 187/2012 pentru punerea în aplicare a Legii nr. 286/2009 privind Codul penal publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 757/12.11.2012, modificată şi completată prin Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 79/10.12.2014 pentru modificarea şi completarea Legii contabilităţii nr. 82/1991 publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 902/11.12.2014, modificată şi completată prin Legea nr. 121/29.05.2015 privind aprobarea Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr. 79/2014 pentru modificarea şi completarea Legii contabilităţii nr. 82/1991, publicată în în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 382/2.06.2015, modificată şi completată prin Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 57/9.12.2015 privind salarizarea personalului plătit din fonduri publice în anul 2016, prorogarea unor termene, precum şi unele măsuri fiscal-bugetare, publicată în în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 923/11.12.2015, art. 2, alin. (1)

Ediţia a III-a a prezentei lucrări este structurată pe 7 capitole urmărind, prin conţinutul acestora, să fie surprinse cele mai semnificative aspecte din contabilitatea financiară a unei entităţi şi prezentării acestora către utilizatorii externi prin raportările anuale.

Primul capitol vizează poziţionarea contabilităţii financiare în sistemul informaţional al unei entităţi, utilizatorii de informaţii financiar-contabile şi necesităţile lor informative, caracteristicile calitative ale informaţiilor din situaţiile financiare, principiile aplicabile în contabilitatea financiară şi regulile generale de evaluare a elementelor din situaţiile financiare.

Capitolul al doilea abordează aspectele cele mai relevante impuse de ciclul de exploatare al unei entităţi care desfăşoară activităţi pe principii de profitabilitate. Ciclul de exploatare al unei unităţi reprezintă perioada de timp dintre achiziţionarea activelor care sunt destinate procesării şi finalizarea acestora în numerar sau echivalente de numerar. Acest capitol este cel mai amplu din cadrul lucrării, corespunzător dimensiunii şi complexităţii operaţiilor impuse de ciclul de exploatare, fiind influențat decisiv de particularitățile obiectului de activitate propriu fiecărui operator economic.

Cel de-***al treilea capitol*** este consacrat prezentării aspectelor teoretice şi practice impuse de realizarea ciclului de investiţii al entităţilor. Ciclul de investiţii al unei unităţi este constituit din ansamblul de activităţi derulate de aceasta pentru procurarea (achiziţia, producţia etc.) de active imobilizate, condiționând potențialul tehnico-economic de care dispune.

Capitolul patru abordează ciclul de finanţare al entităţilor, reprezentat de ansamblul operaţiilor derulate de acestea pentru procurarea de resurse pe termen lung, necesare pentru realizarea în condiţii normale a obiectului de activitate.

Capitolele cinci şi ***şase*** sunt dedicate prezentării problematicii (relativ simple) specifice înregistrării cheltuielilor şi veniturilor unei unităţi, în calitatea lor de structuri specifice consumului de resurse şi producerii de rezultate, care caracterizează performanţa activităţii desfăşurate într-o perioadă determinată.

Ultimul capitol vizează procesul de raportare financiară, analizând conţinutul informaţional al situaţiilor financiare anuale, ca element fundamental al procesului de comunicare al entităţii în relaţia cu utilizatorii externi, aflaţi în postura de decidenţi şi parteneri ai acesteia.

Apreciem că ediția a III-a a prezentei lucrare conţine exemple relevente și concludente pentru contabilitatea financiară a entităţilor, elaborate în conformitate cu reglementările contabile şi fiscale în vigoare la data elaborării (Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 454/18.06.2008, cu modificările şi completările ulterioare, Legea nr. 227/8.09.2015 privind Codul fiscal publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015, cu modificările şi completările ulterioare *și Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare).

Pornind de la considerentele anterioare, apreciem că lucrarea de faţă poate fi utilă în egală măsură cititorilor care îşi formează sau îşi desăvârşesc pregătirea profesională în domeniul contabilităţii (studenţi, masteranzi sau doctoranzi), cadrelor didactice din învăţământul preuniversitar de profil, şi nu numai, precum şi practicienilor care doresc să-şi perfecţioneze şi să-şi actualizeze cunoştinţele specifice contabilităţii financiare, în conformitate cu cele mai recente reglementări contabile şi fiscale.

De asemenea, conștienți de limitele inerente ale oricărei lucrări, îi asigurăm pe toţi cititorii noștri că vom aprecia pozitiv toate recomandările, sugestiile şi criticile venite din partea acestora, pe care le vom recepţiona şi trata cu toată atenţia cuvenită, provocându-i, în acelaşi timp, la lectură, studiu şi raţionamente profesionale.

Autorul

Capitolul 1 CONCEPTE DE BAZĂ ÎN CONTABILITATEA FINANCIARĂ

Contabilitatea ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obţinute din activitatea entităţilor, se bazează pe anumite concepte de bază, principii fundamentale şi reguli de evaluare a elementelor componente ale raportărilor financiare, care-i asigură atingerea obiectivelor urmărite de aceasta. Astfel, "contabilitatea reprezintă ansamblul coerent al operațiilor de consemnare, cuantificare, prelucrare și comunicare a informațiilor contabil-financiare, referitoare la o valoare economică determinată (activ, capital, datorie, venit, cheltuială), inclusiv modificările acesteia în cadrul unei perioade de referință."[1]

În opinia profesorilor francezi Richard, Bensadon și Collette, contabilitatea reprezintă "un ansamblu de sisteme de informare subiective având drept obiect măsurarea valorii mijloacelor și rezultatelor unei entități."[2]

1.1. Contabilitatea financiară-componentă de bază a sistemului contabil dualist

Organizarea şi conducerea contabilităţii entităţilor poate fi realizată după unul din cele **două sisteme consacrate în practica internaţională**, respectiv: sistemul contabil monist (într-un singur circuit) sau sistemul contabil dualist (în două circuite).

Sistemul contabil monist, specific fazei de implementare şi dezvoltare a contabilităţii, s-a caracterizat printr-o organizare şi tratare unitară a tuturor informaţiilor care priveau situaţia de ansamblu şi gestiunea internă a entităţii. "Necesităţile de informare impuse de dezvoltarea economico-socială până la apariţia societăţilor pe acţiuni nu impuneau o difuzare a datelor contabilităţii către utilizatorii externi, care se confundau într-o mare măsură cu utilizatorii interni, administratorii societăţilor comerciale fiind în acelaşi timp şi acţionari. Ca urmare, situaţiile financiare întocmite de întreprinderi serveau mai mult pentru scopuri de gestiune internă, specific fiind sistemul contabil monist. Un asemenea sistem contabil (monist) cumula atât funcţia de furnizare a informaţiilor către utilizatorii externi cât şi pe cea de satisfacere a necesităţilor informaţionale de conducere internă a entităţii. Astfel, contabilitatea îşi îndeplinea "cu succes" funcţia sa informativă, mulţumindu-i în egală

---

[1] Horomnea, E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, L., Rusu, A., *Introducere în contabilitate. Concepte şi aplicaţii*, Ediţia a IV-a, revăzută şi completată, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2015, p. 106

[2] Richard, J., Bensadon, D., Collette, Ch., *Comptabilité financière. IFRS versus normes françaises*, 10e édition, Ed. Dunod, Paris, 2014, p. 14

măsură pe toţi beneficiarii săi. Practic, principiul unicităţii şi inseparabilităţii contabilităţii a predominat o perioadă îndelungată, unele ţări menţinându-l şi în prezent (de exemplu, SUA)."[1]

Sistemul contabil dualist a fost dezvoltat în secolul XX, mai exact după al doilea război mondial. Introducerea lui a condus la separarea lucrărilor contabilităţii în două segmente distincte: contabilitatea financiară destinată furnizării de informaţii către utilizatorii externi şi contabilitatea internă de gestiune folosită la fundamentarea deciziilor de gestiune ale conducerii. Acest sistem contabil a fost determinat de necesităţile practice de informare şi de apariţia unui conflict de interese: utilizatorii externi solicitau cât mai multe informaţii pentru a-şi fundamenta pe baze realiste deciziile lor economice, iar conducerea era dispusă să furnizeze doar anumite date care să nu poată fi exploatate de concurenţă în defavoarea firmei.

Potrivit legislaţiei româneşti actuale, contabilitatea este împărţită în două circuite, şi anume:

Contabilitatea financiară, denumită şi generală, are la bază norme unitare privind organizarea şi conducerea acesteia, care au caracter obligatoriu pentru toate entităţile, având ca obiective principale "înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la poziţia financiară, performanţa financiară şi alte informaţii referitoare la activitatea desfăşurată, atât pentru cerinţele interne ale acestora, cât şi în relaţiile cu investitorii prezenţi şi potenţiali, creditorii financiari şi comerciali, clienţii, instituţiile publice şi alţi utilizatori."[2]

Astfel, contabilitatea financiară este "generatoare de informații publice, conținute în documente de sinteză (bilanțul, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie, notele explicative la situațiile financiare anuale) destinate în principal *utilizatorilor externi.*"[3]

Cel mai reprezentativ produs al contabilităţii financiare îl constituie ***situaţiile financiare anuale*** – principalul mijloc de informare al utilizatorilor interni şi externi. Situaţiile financiare constituie o parte a procesului de raportare financiară. Potrivit Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate (publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014), cu modificările şi completările ulterioare, în funcție de criteriile de mărime, entitățile se grupează în trei categorii, astfel:

---

[1] Toma, C., *Conturile anuale şi imaginea fidelă în contabilitatea românească – probleme contabile actuale, concepte, analiză şi audit* - , Ed. Junimea, Iaşi, 2001, p. 46

[2] *.*. Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454/18.06.2008, cu modificările şi completările ulterioare, art. 2, alin. (1)

[3] Horomnea, E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, L., Rusu, A., *Introducere în contabilitate. Concepte şi aplicaţii*, Ediţia a V-a, revăzută şi completată, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2017, p. 93

Microentitățile sunt entitățile care, la data bilanțului, NU DEPĂŞESC limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

a) totalul activelor: 1.500.000 lei (echivalentul a 338.310 euro);

b) cifra de afaceri netă: 3.000.000 lei (echivalentul a 676.620 euro);

c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 10.

Microentitățile întocmesc bilanț prescurtat şi cont prescurtat de profit şi pierdere. Acestea nu au obligația elaborării notelor explicative la situațiile financiare anuale, dar trebuie să prezinte anumite informații privitoare la activitatea desfăşurată, în conformitate cu reglementările contabile. La aceste componente se adaugă formularul "Date informative" (cod 30) şi formularul "Situaţia activelor imobilizate" (cod 40). (A se vedea și capitolul referitor la Situațiile financiare anuale).

Entitățile mici sunt entitățile care, la data bilanțului, nu se încadrează în categoria microentităților şi care NU DEPĂŞESC limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

a) totalul activelor: 17.500.000 lei (echivalentul a 3.946.953 euro);

b) cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei (echivalentul a 7.893.906 euro);

c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Entitățile mici întocmesc situații financiare anuale care cuprind: bilanț prescurtat; cont de profit și pierdere; notele explicative la situațiile financiare anuale.

Acestea vor fi însoţite de formularul "Date informative" (cod 30) şi formularul "Situaţia activelor imobilizate" (cod 40). Opțional, aceste entități pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu şi/sau situația fluxurilor de trezorerie.

Entitățile mijlocii și mari sunt entitățile care, la data bilanțului, DEPĂŞESC limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

a) totalul activelor: 17.500.000 lei (echivalentul a 3.946.953 euro);

b) cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei (echivalentul a 7.893.906 euro);

c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Acestea întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

— bilanț;

— cont de profit şi pierdere;

— situația modificărilor capitalului propriu;

— situația fluxurilor de trezorerie;

— notele explicative la situațiile financiare anuale.

La aceste componente se adaugă formularul "Date informative" (cod 30) şi formularul "Situaţia activelor imobilizate" (cod 40).

O entitate analizează permanent, pentru fiecare dată a bilanțului, dacă a depășit, respectiv a încetat să depăşească criteriile de mărime corespunzătoare. Entitatea schimbă categoria în care se încadrează doar dacă în două exerciții financiare consecutive depăşeşte sau încetează să depășească criteriile de mărime. Ca urmare, modificarea criteriilor de mărime nu determină automat încadrarea entității într-o nouă categorie.

Prin *două exerciții financiare consecutive* se înțelege exercițiul financiar precedent celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale și exercițiul financiar curent, pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale.

Situațiile financiare anuale constituie un tot unitar.

Obiectivul situațiilor financiare anuale îl constituie furnizarea de informații despre poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități, utile unor categorii largi de utilizatori. Situațiile financiare anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entității. Pentru a-și atinge obiectivele situațiile financiare sunt elaborate conform ***contabilității de angajamente.***

Situaţiile financiare sunt elaborate de regulă pornindu-se de la prezumţia că o entitate îşi va ***continua activitatea şi în viitorul previzibil.***

Situaţiile financiare descriu rezultatele financiare ale tranzacţiilor şi ale altor evenimente, grupându-le în clase cuprinzătoare conform caracteristicilor economice. Aceste clase sunt numite ***"structurile situaţiilor financiare"***. Structurile bilanţului legate în mod direct de evaluarea poziţiei financiare sunt: activele, datoriile şi capitalul propriu, fiind definite după cum urmează:[1]

---

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, modificat şi completat de Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 773/1.07.2015 pentru aprobarea Sistemului de raportare contabilă la 30 iunie 2015 a operatorilor economici şi pentru modificarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 509/9.07.2015, modificat şi completat de Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.198/30.09.2015 pentru modificarea şi completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 759/12.10.2015, modificat şi completat de Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 4.160/31.12.2015 privind modificarea şi completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 21/12.01.2016, modificat şi completat de Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 166/25.01.2017 privind principalele aspecte legate de întocmirea şi depunerea situaţiilor financiare anuale şi a raportărilor anuale ale operatorilor economici la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice, precum şi pentru modificarea şi completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 86/31.01.2017, modificat şi completat de Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 895/16.06.2017 pentru aprobarea Sistemului de raportare contabilă la 30 iunie 2017 a operatorilor economici, precum şi pentru reglementarea unor aspecte contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 463/21.06.2017, modificat şi completat de Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 2.827/30.10.2017 privind completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 873/7.11.2017, modificat şi completat de Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 470/11.01.2018 privind principalele aspecte legate de întocmirea şi depunerea situaţiilor financiare anuale şi a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice, precum şi pentru modificarea şi completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 66/23.01.2018, modificat şi completat de Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.243/5.02.2018 privind completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 120/7.02.2018, punctul 18, alin. (2)

a) *un activ* reprezintă o resursă controlată de către entitate ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate. Un activ este recunoscut în contabilitate și prezentat în bilanț atunci când este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către entitate și activul are un cost sau o valoare care poate fi evaluat/evaluată în mod credibil;

b) *o datorie* reprezintă o obligație actuală a entității ce decurge din evenimente trecute și prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice. O datorie este recunoscută în contabilitate și prezentată în bilanț atunci când este probabil că o ieșire de resurse încorporând beneficii economice va rezulta din decontarea unei obligații prezente și când valoarea la care se va realiza această decontare poate fi evaluată în mod credibil;

c) *capitalurile proprii* reprezintă interesul rezidual al acţionarilor sau asociaţilor în activele unei entităţi după deducerea tuturor datoriilor sale.

Structurile contului de profit şi pierdere, legate în mod direct de evaluarea performanţei, sunt veniturile şi cheltuielile. Elementele de venituri şi cheltuieli sunt definite după cum urmează:

a) *veniturile* constituie creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creşteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor;

b) *cheltuielile* constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor ori creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari.

Contabilitatea de gestiune "produce informațiile confidențiale, cuprinse în documente și analize destinate uzului intern al firmei, folosite pentru conducerea operativă a întreprinderii, inclusiv corectarea din mers a eventualelor abateri de la parametrii estimați."[1]

Aceasta mai are "drept obiect reprezentarea analitică a proceselor interne ale entității care produc transformări atât cantitative cât și calitative ale patrimoniului, oferind managerilor de la diferite niveluri organizatorice informații despre eficiența activității pe care o conduc și despre factorii care perturbă sistemul condus."[2]

Contabilitatea de gestiune se organizează de către fiecare entitate în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii, având ca obiective principale următoarele: înregistrarea operaţiilor privind colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe destinaţii, respectiv pe activităţi, secţii, faze de fabricaţie, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum şi calculul costului de achiziţie, de producţie, de prelucrare al bunurilor

---

[1] Horomnea, E, *Tratat de contabilitate. Teorii, concepte, principii, standarde, aplicaţii*, Vol. I, Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2001, p. 46

[2] Tabără, N., Briciu, S., *Actualităţi şi perspective în contabilitate şi control de gestiune*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2012

intrate, obţinute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producţiei în curs de execuţie, imobilizărilor în curs etc., din entităţile de producţie, comerciale, prestatoare de servicii, financiare şi alte domenii de activitate.[1]

Informaţiile oferite de contabilitatea de gestiune le permit entităţilor o gestionare eficientă a activităţii, respectiv:

- informaţii privitoare la costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, pentru entităţile care desfăşoară activităţi de producţie, prestări de servicii, precum şi la costul bunurilor vândute pentru entităţile care desfăşoară activitate de comerţ;
- informaţii care stau la baza bugetării şi controlului activităţii de exploatare;
- informaţii necesare analizelor financiare în vederea fundamentării deciziilor manageriale privind conducerea activităţii interne;
- alte informaţii impuse de realizarea unui management performant.

Cele două laturi ale contabilităţii dualiste (contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune), care sunt în principiu autonome, pot fi puse în corespondenţă cu ajutorul conturilor de reflectare sau oglindă. "Prin intermediul lor se preiau cheltuielile de exploatare din contabilitatea financiară şi se transferă în aceeaşi contabilitate producţia obţinută."[2]

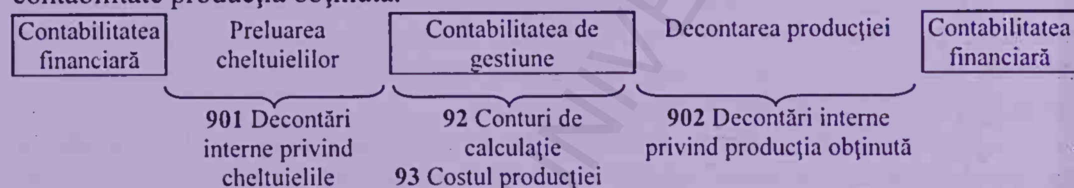


Fig. nr. 1.1. *Corespondenţa dintre contabilitatea financiară şi cea internă de gestiune*

Contabilitatea de gestiune foloseşte informaţiile din contabilitatea financiară pentru determinarea costurilor de producţie, furnizând, la rândul ei, contabilităţii financiare, elementele necesare pentru evaluarea bunurilor obţinute din producţie proprie. Însă **gradul de recunoaştere a cheltuielilor în cele două componente ale contabilităţii entităţii este diferit**, cu implicaţii asupra mărimii rezultatelor determinate de fiecare dintre ele. Astfel, dacă în contabilitatea financiară sunt recunoscute toate cheltuielile ocazionate de desfăşurarea activităţii, în contabilitatea de gestiune acestea sunt avute în vedere doar parţial. La determinarea costului de producţie sunt recunoscute majoritatea cheltuielile de exploatare şi cele financiare (parţial şi numai în anumite cazuri). Nici cheltuielile de exploatare nu sunt incluse în integralitatea lor (de exemplu, cheltuielile ocazionate de constituirea provizioanelor şi ajustărilor).

---

[1] *. Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.826/22.12.2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea şi conducerea contabilităţii de gestiune, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 23/12.01.2004, Anexa 1, punctul 1

[2] Ristea, M., *Noul sistem contabil al agenţilor economici din România*, Ed. CECCAR, Bucureşti, 1993, p. 172

Conceptul adoptat pentru organizarea contabilităţii îşi pune amprenta şi asupra modului de calcul a rezultatelor.[1] Astfel, în cazul contabilităţii organizată într-un singur circuit (monistă), determinarea rezultatului se bazează pe folosirea aceloraşi conturi privind cheltuielile şi veniturile obţinându-se direct informaţii atât privind mărimea rezultatului total obţinut de entitate cât şi a rezultatelor analitice pe fiecare sector sau activitate consumatoare de resurse şi generatoare de rezultate. Dacă organizarea contabilităţii se realizează pe principiul dualismului, determinarea rezultatului are la bază date din conturi de cheltuieli şi venituri distincte, în contabilitatea financiară obţinându-se informaţii privind mărimea rezultatului global realizat de entitate, iar în contabilitatea de gestiune rezultatele analitice. În plus, dacă sfera de includere a cheltuielilor în costul de producţie este limitată (ceea ce se întâmplă şi în contabilitatea românească), suma rezultatelor analitice va diferi de mărimea rezultatului total.

Acest mod de organizare al contabilităţii, în sistem dualist, a fost impus entităţilor autohtone din anul 1994, în conformitate cu prevederile Directivei a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi Standardelor Internaţionale de Contabilitate şi a adus, pe lângă atâtea elemente de noutate, schimbarea concepţiei de bază cu privire la organizarea contabilităţii, şi anume, trecerea de la o abordare monistă la o viziune dualistă.

În cazul entităților nou-înființate, acestea pot întocmi pentru primul exercițiu financiar de raportare situațiile financiare anuale prevăzute fie pentru entităţile mici, mijlocii ori mari, fie în formatul aplicabil microentităților.

Pentru al doilea exercițiu financiar de raportare, aceste entități analizează indicatorii determinați din situațiile financiare ale anului precedent și indicatorii determinați pe baza datelor din contabilitate și a balanței de verificare încheiate la sfârșitul exercițiului financiar curent, întocmind situații financiare anuale în funcție de criteriile de mărime înregistrate.

Pe lângă aceste categorii de entităţi care organizează contabilitate în partidă dublă, există ***persoane fizice care desfășoară activități producătoare de venit***, definite de Codul fiscal, și ale căror venituri sunt determinate în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, care pot ţine **contabilitate în partidă simplă**[2] sau, la opţiunea acestora, pe baza regulilor contabilității în partidă dublă.

---

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediţia a II-a, revizuită şi adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2016, p. 22

[2] Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 170/17.02.2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 139/24.02.2015

1.2. Utilizatorii de informaţii financiar-contabile şi necesităţile lor informative

Situaţiile financiare anuale se adresează utilizatorilor care se află în postura de decidenţi finali, şi care folosesc informaţiile conţinute de acestea pentru a:[1]

- lua hotărârea de cumpărare, păstrare sau vânzare a unui pachet de titluri de capital;
- evalua capacitatea entității de a-și plăti angajații și de a le oferi alte beneficii acestora;
- aprecia gradul de competență managerială în procesele de conducere, inclusiv asumarea răspunderii pentru îndeplinirea indicatorilor de performanță;
- estima realitatea garanțiilor acordate de entitate pentru creditele primite;
- determina politicile în materie de impozitare;
- aprecia mărimea profitului și dividendele care ar putea fi repartizate;
- reglementa activitatea entităților.

"Ca o reflecție a caracteristicilor societății în care trăim s-au produs și se produc schimbări majore în mediul contabilității. Contabilul profesionist/ practician desăvârșit are nevoie de cunoștințe avansate datorită complexității tranzacțiilor/ evenimentelor economice, proliferarea noilor reglementări/ norme/ standarde și avansului tehnologiei."[2]

Aceste realități și-au pus amprenta, inevitabil, atât asupra categoriilor de utilizatori ai informațiilor contabil-financiare cât și al cerințelor lor decizionale. Astfel, "o caracteristică esenţială a unei contabilităţi adaptate unei economii de piaţă dezvoltată este *transparenţa*, cel puţin a informației contabile care interesează investitorii, creditorii, partenerii de afaceri etc. Aceştia vor să înțeleagă situațiile financiare, iar pentru aceasta ar trebui să ştie cum au fost construite."[3]

Utilizatorii de situaţii financiare includ investitorii prezenţi şi potenţiali, personalul angajat, creditorii, furnizorii, clienţii, instituţiile statului şi alte autorităţi, precum şi publicul. Aceştia folosesc situaţiile financiare pentru a-şi satisface o parte din diversele lor necesităţi de informaţii, astfel:[4]

a) ***Investitorii*** (acţionarii sau asociaţii actuali ori potenţiali). Ofertanţii de capital purtător de risc şi consultanţii lor sunt preocupaţi de riscul inerent tranzacţiilor şi de rentabilitatea investiţiilor lor. Ei au nevoie de informaţii pentru a decide dacă ar

---

[1] IASB, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară*®, *Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2015*, Partea A Cadrul general conceptual şi dispoziţii, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2015, p. A22

[2] Andone, I., Georgescu, I., Toma, C., Solomon, D.-C., *Metodologia și etica cercetării științifice în contabilitate și sisteme informaționale*, Ed. Tehnopress, Iași, 2013, p. 71

[3] Berheci, M., *Valorificarea raportărilor financiare. Sinteze contabile: Teorie, Analize, Studii de caz*, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2010, p. 155

[4] Toma, C., *Managementul contabilității financiare*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2012, pp. 27-30

trebui să cumpere, să păstreze sau să vândă instrumentele de capital. Acţionarii sunt interesaţi şi de informaţii care le permit să evalueze capacitatea entităţii de a plăti dividende. Unii au investit în scopul de a obţine dividende, pentru a-şi completa veniturile lor. Însă distribuirile prioritare către proprietari echivalează cu o activitate investiţională redusă. Alţii, dimpotrivă, au investit pentru a obţine plusvalori pe termen lung. Aceasta impune o distribuire de beneficii prioritară pentru investiţii şi o repartizare mai redusă către acţionari. Dar, plusvalorile sunt specifice unei entităţi în creştere, unei pieţe în expansiune, unei poziţii concurenţiale puternice şi, de ce nu, unui grad de risc.

"Acționarii preferă să investească în entități care raportează creșteri consistente și nu în cele care își schimbă rezultatul sau acesta este incert."[1]

De asemenea, poate fi constată o anumită eterogenitate între interesele acţionarilor majoritari şi minoritari care nu au întotdeauna aceleaşi nevoi de informare şi nici aceeaşi putere de a impune satisfacerea cererilor lor.[2] În plus, trebuie avută în vedere și "posibilitatea existenței unor categorii de acționari implicați mai mult sau mai puțin în gestiunea firmei (poate fi vorba aici despre acționarii majoritari), spre deosebire de acționarii minoritari. Primii, numiți *insiders,* beneficiază de o informare directă din contabilitatea firmei, nefiind obligați să aștepte publicarea situațiilor financiare, în timp ce minoritarii, numiți *outsiders,*nu au altă sursă de informare decât situațiile financiare citate."[3]

b) Angajaţii. Personalul angajat şi grupurile lor reprezentative (sindicate, în principal) sunt interesaţi de informaţiile privind stabilitatea şi profitabilitatea angajatorilor lor, pentru a aprecia posibilitatea menţinerii locurilor de muncă pe termen lung. Cu toate că sănătatea financiară reflectată de bilanţul actual oferă o siguranţă a momentului, personalul este interesat, în principal, de sănătatea financiară viitoare, concretizată în îmbogăţirea entității şi exprimată în conturile de rezultate.[4] Aceşti utilizatori sunt interesaţi şi de informaţii care le permit să evalueze capacitatea entităţii de a oferi remuneraţii, pensii şi alte beneficii de pensionare, precum şi oportunităţi profesionale;

c) Creditorii financiari (instituţiile de finanţare specializate) sunt interesaţi de informaţiile care le permit să determine dacă împrumuturile acordate şi dobânzile aferente vor fi rambursate la scadenţă. Ei apreciază această capacitate pornind de la

---

[1] Carp, M., Georgescu, I.E., *The Influence of the Non-Financial Features on the Earnings Management Process: The Case of the BSE Listed Companies*, Journal of Eastern Europe Research in Business and Economics, Vol. 2016 (2016), Article ID 386814, DOI:.10.5171/2016.386814

[2] Toma, C., *Conturile anuale şi imaginea fidelă în contabilitatea românească – probleme contabile actuale, concepte, analiză şi audit -* , Ed. Junimea, Iaşi, 2001, p. 26

[3] Istrate, C., *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili!*, Ed. Universul Juridic, Bucureşti, 2009, pp. 14-15

[4] Toma, C., *Conturile anuale şi imaginea fidelă în contabilitatea românească – probleme contabile actuale, concepte, analiză şi audit -* , Ed. Junimea, Iaşi, 2001, p. 27

bilanț, în care figurează angajamentele trecute, și pe baza contului de profit și pierdere care măsoară excedentele degajate de exploatare. Băncile au tendința de a se opune distribuirilor de dividende, care se consideră că slăbesc entitatea, dorind exclusivitatea asupra cash-flow-lui acesteia. Dorințele instituțiilor financiare sunt, cel mai adesea, opuse celor ale acționarilor și, din acest motiv, i-am putea caracteriza drept investitori concurenți. Ceilalți investitori de fonduri pe termen lung sau scurt (inclusiv obligatarii) sunt interesați de aceleași informații ca și băncile și vizează solvabilitatea entității, în măsură să le asigure recuperarea sumelor investite și a dobânzilor cuvenite la scadență;

*d) **Furnizorii și alți creditori*** sunt interesați de informații care le permit să determine dacă sumele care le sunt datorate vor fi plătite la scadență. Furnizorii sunt interesați în primul rând de solvabilitate (ca orice creditor), de perspectivele de dezvoltare ale clientului (care pot genera o sporire a livrărilor) și de respectarea termenelor de decontare convenite. Deoarece majoritatea tranzacțiilor de vânzare-cumpărare se derulează în prezent pe credit comercial, am putea afirma, fără a greși prea mult, că furnizorii sunt, de fapt, bancherii propriilor clienți. Evident că perioada de creditare este mult mai scurtă (de până la trei luni, de regulă) decât cea întâlnită la împrumuturile bancare, dar prezintă avantajul că această creditare nu este purtătoare de dobândă. Având în vedere că aprovizionările unei entități se derulează continuu, rezultă că furnizorii se constituie într-o sursă de finanțare permanentă pentru clienții lor. Furnizorii și alți creditori sunt, în general, interesați de o entitate pe o perioadă mai scurtă decât creditorii financiari, cu excepția cazului în care ei sunt dependenți de continuitatea activității entității, atunci când aceasta este un client important;

*e) **Clienții*** sunt interesați de informații despre continuitatea activității, în special atunci când au o colaborare pe termen lung cu entitatea respectivă sau sunt dependenți de ea. "Clientul este rege. El așteaptă, evident, de la furnizorul său, produse de calitate la cel mai bun preț și cu cele mai bune termene de decontare. El este, deci, direct preocupat de sănătatea financiară a furnizorului său."[1] Dacă avem în vedere și afirmația anterioară că furnizorii reprezintă bancherii propriilor clienți, interesul acestora din urmă pentru situația financiară a furnizorilor nu mai necesită nici un comentariu;

*f) **Instituțiile statului și alte autorități*** sunt interesate de alocarea resurselor și implicit de activitatea desfășurată de componentele mediului economico-social autohton. Acestea solicită informații pentru a reglementa activitatea entităților, pentru a determina politica fiscală și ca bază pentru calculul venitului național și al altor indicatori statistici similari;

*g) **Publicul.*** Entitățile pot afecta publicul sub diferite aspecte. De exemplu, entitățile pot avea o contribuție substanțială la economia locală în multe moduri, mai

---

[1] Regnard, J.-F., *Lire un bilan c'est simple*, 2[e] edition, Éditions CASTEILLA, Montigny le Bretonneux, 1996, p. 20

ales prin numărul de angajaţi şi colaborarea cu furnizorii locali. Situaţiile financiare pot ajuta publicul, furnizând informaţii referitoare la evoluţiile recente şi tendinţele legate de prosperitatea entităţii, sfera de activitate a acesteia, şi, nu în ultimul rând, efectele ecologice ale activităţii desfăşurate.[1]

Bilanţul şi contul de profit şi pierdere, ca principale componente ale situațiilor financiare anuale, stau la baza elaborării previziunilor, "cu scopul identificării de noi soluții la problemele ce pot să apară în viitor, în activitatea oricărei întreprinderi.... Aceasta se datorează obiectivelor pe care acestea din urmă și le propun și care fac referire la furnizarea de informații necesare luării deciziilor economice, aprecierii activității economice a entității, evaluării fluxurilor monetare și potențiale (pentru investitori și creditori), estimării și comparării performanțelor întreprinderii în ceea ce privește gestionarea eficientă a resurselor."[2]

Deşi nu toate necesităţile de informare ale utilizatorilor pot fi satisfăcute de situaţiile financiare cu scop general, există informaţii care pot interesa toţi utilizatorii.[3]

Responsabilitatea principală de a întocmi şi de a prezenta situaţiile financiare ale entităţii revine conducerii acesteia. Managerii entităţilor sunt interesaţi şi de informaţiile cuprinse în situaţiile financiare, chiar dacă au acces la informaţii financiare şi de gestiune suplimentare, care ajută la fundamentarea proceselor de planificare, luare a deciziilor şi de control.

1.3. Caracteristicile calitative ale informaţiilor din situaţiile financiare

Potrivit IASB, "obiectivul raportării financiare cu caracter general este acela de a oferi informații financiare cu privire la entitatea raportoare care să fie utile pentru investitorii existenți şi potențiali, împrumutătorii şi alți creditori în deciziile pe care aceștia le iau cu privire la oferirea de resurse entității. Respectivele decizii implică achiziționarea, vânzarea sau deținerea instrumentelor de capitaluri proprii şi de datorii, și furnizarea sau decontarea împrumuturilor sau altor forme de credit."[4]

Pentru ca informaţia contabilă să răspundă cerinţei de a reflecta o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziţiei financiare, profitului sau pierderii (Potrivit IAS 1 *"Prezentarea situaţiilor financiare"*, situaţiile financiare trebuie să prezinte fidel poziţia financiară, performanţa financiară şi fluxurile de trezorerie ale unei entităţi. Prezentarea fidelă prevede reprezentarea exactă a efectelor tranzacţiilor, a altor evenimente şi condiţii, în conformitate cu definiţiile şi criteriile de recunoaştere pentru

---

[1] Toma, C., *Conturile anuale şi imaginea fidelă în contabilitatea românească – probleme contabile actuale, concepte, analiză şi audit -* , Ed. Junimea, Iaşi, 2001, p. 27

[2] Mardiros, D.-N., *Previziuni economico-financiare realizate prin modelarea datelor din bilanţ şi contul de profit şi pierdere*, Ed. Universităţii "Alexandru Ioan Cuza", Iaşi, 2008, p. 117

[3] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2011, p. 25

[4] IASB, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară®*, *Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2013*, Partea A Cadrul general conceptual şi dispoziţii, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2013, p. A21

active, datorii, venituri şi cheltuieli stabilite în Cadrul general)[1] entităţii sau unui grup de societăţi, ea trebuie să îndeplinească anumite CRITERII DE CALITATE. Este absurd să admitem că o informaţie care nu corespunde criteriilor calitative este în măsură să asigure realizarea acestui obiectiv fundamental al contabilităţii şi situaţiilor financiare anuale (rapoarte financiare, potrivit IASB).

Sub acest aspect, se constată o armonizare a caracteristicilor calitative prevăzute în reglementările contabile internaţionale actuale şi prevederile din normele româneşti.

Principalele caracteristici calitative pe care trebuie să le îndeplinească informaţiile financiare, pentru a fi utile utilizatorilor de informaţii financiar-contabile în deciziile pe care aceştia le iau, sunt: relevanţa şi reprezentarea exactă (denumite caracteristici calitative fundamentale).

1.3.1. Caracteristicile calitative fundamentale

Expertiza IASB, afirmă că o informaţie financiară utilă îndeplineşte două caracteristici calitative fundamentale: relevanţa şi reprezentarea exactă a realităţii. "Nici o reprezentare exactă a unui fenomen irelevant, şi nici o reprezentare inexactă a unui fenomen relevant nu ajută utilizatorii în luarea unor decizii bune."[2]

Relevanţa. Informaţiile financiare relevante sunt cele care au capacitatea de a ajuta utilizatorii de informaţii în luarea deciziilor.[3] Informaţiile pot avea capacitatea de a genera o diferenţă în luarea unei decizii chiar dacă unii utilizatori aleg să nu profite de aceste informaţii sau dacă le cunosc deja din alte surse.[4]

Se apreciază că informaţiile financiar-contabile sunt relevante dacă au valoare predictivă, valoare de confirmare sau ambele categorii valorice.

Informaţiile financiare au valoare predictivă dacă pot fi utilizate ca intrări în procesele aplicate de utilizatori pentru a previziona rezultate viitoare. Pentru a avea valoare predictivă informaţiile financiare nu trebuie să reprezinte o previziune sau o prognoză. Informaţiile financiare cu valoare predictivă sunt folosite de utilizatori pentru realizarea propriilor predicţii.

Informaţiile financiar-contabile au valoare de confirmare dacă îi ajută pe utilizatori să le confirme sau să modifice evaluările anterioare.

---

[1] *** IASB, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară®, Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2013*, Partea A Cadrul general conceptual şi dispoziţii, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2013, p. A549

[2] Idem, p. A29

[3] *** *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 31

[4] Toma, C., *Rolul auditului financiar în creşterea calităţii informaţiilor financiare*, în Revista "Audit financiar" nr. 11/2012, p. 7

Valoarea predictivă și valoarea de confirmare a informațiilor financiare sunt în strânsă legătură. Informațiile care au valoare predictivă au adesea și valoare de confirmare. De exemplu, informațiile privind veniturile pentru anul curent, care pot fi utilizate ca bază pentru prognozarea veniturilor în anii viitori, pot fi comparate cu previziunile efectuate în anii anteriori, pentru exercițiul curent. Rezultatele acestor comparații pot ajuta utilizatorii să corecteze și să îmbunătățească procesele care au fost utilizate pentru realizarea acelor previziuni.[1]

Pragul de semnificație este un aspect al relevanței specific unei entități bazat pe natura sau mărimea ori pe ambele a elementelor la care se referă informațiile raportate de entitate. În consecință, prin reglementări nu se specifică un nivel cantitativ pentru pragul de semnificație și nu se predetermină ce ar putea fi semnificativ într-o anumită situație.

"Prezentate drept deziderate ale informațiilor publicate, caracteristicile calitative au solicitat o reprezentare cantitativă, necesară în cuantificarea dimensiunilor proprii și a influențelor pe care le exercită asupra unei largi game de fenomene.

Astfel, asociat relevanței, a fost conceptualizat în literatura de specialitate termenul de capacitate informativă (*value relevance*), care, prin raportare la piața financiară, reflectă, în opinia lui Barth et al. (2001), abilitatea cifrelor contabile de a colecta informații care afectează prețul acțiunilor, respectiv valoarea entității economice."[2]

Reprezentarea exactă. Situațiile financiare anuale descriu fenomenele economice în cuvinte și cifre. O descriere, pentru a oferi o reprezentare exactă perfectă, trebuie să îndeplinească trei condiții, și anume: să fie *completă, neutră* și *fără erori*. Însuşi IASB recunoaşte că perfecţiunea este atinsă rareori sau chiar niciodată, cu toate că obiectivul principal este maximizarea acestor calităţi ale informaţiei financiar-contabile, în măsura în care acest lucru este posibil.[3]

"O descriere completă include toate informațiile necesare pentru ca un utilizator să înțeleagă fenomenul descris, inclusiv explicațiile necesare. De exemplu, o descriere completă a unui grup de active include cel puțin o descriere a naturii activelor respective, o descriere numerică a tuturor activelor și o mențiune privind descrierea numerică (de exemplu, costul inițial sau valoarea justă). Pentru unele elemente o descriere completă poate să impună explicații privind faptele semnificative

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 32 alin. (3)

[2] Carp, M., *Studiu empiric privind influența calității informației financiare asupra valorii companiilor cotate*, în Revista "Audit financiar" nr. 1/2016, p. 17

[3] Toma, C., *Rolul auditului financiar în creşterea calităţii informaţiilor financiare*, în Revista "Audit financiar" nr. 11/2012, p. 7

referitoare la calitatea şi natura elementelor, factorilor şi circumstanţelor care ar putea să le afecteze calitatea şi natura, şi procesul utilizat pentru a determina descrierile numerice."[1]

O descriere neutră este una care nu suportă influenţe în selecţia şi prezentarea informaţiilor financiar-contabile. Mai mult, o descriere neutră nu este denaturată, ponderată, accentuată, neaccentuată sau manipulată în alt fel, pentru a creşte probabilitatea ca informaţiile să fie primite favorabil sau nefavorabil de către utilizatori. "În acest sens, este necesar un proces de asigurare privind absenţa acţiunilor de alterare a informaţiei, prin manipularea rezultatelor (*earnings management*)."[2]

Informaţiile neutre nu se referă la informaţii fără scop sau fără influenţă asupra comportamentului utilizatorilor. Dimpotrivă, informaţiile financiar-contabile relevante sunt, prin definiţie, cele care au capacitatea de a genera o diferenţă în deciziile luate de către utilizatori.

"Reprezentarea exactă a realităţii economice, printr-o abordare neutră privind elaborarea situaţiilor financiare, contribuie la corecta fundamentare a deciziilor investiţionale."[3]

Reprezentarea fără erori înseamnă că nu există erori sau omisiuni în descrierea fenomenelor, iar procesul utilizat pentru a genera informaţiile raportate a fost selectat şi aplicat fără erori.

În plus, o reprezentare exactă nu înseamnă exactitate sub toate aspectele. "Fără erori înseamnă că nu există erori sau omisiuni în descrierea fenomenelor, iar procesul utilizat pentru a genera informaţiile raportate a fost selectat şi aplicat fără erori în cadrul procesului. În acest context, fără erori nu înseamnă perfect exact sub toate aspectele. De exemplu, nu se poate determina dacă o estimare a unui preţ sau a unei valori ce nu poate fi observat(ă) este exactă sau inexactă. Totuşi, o reprezentare a respectivei estimări poate fi exactă dacă valoarea este descrisă clar şi precis ca fiind o estimare, dacă sunt explicate natura şi limitele procesului de estimare şi dacă nu au fost făcute erori în selectarea şi aplicarea unui proces adecvat pentru elaborarea estimării."[4]

---

[1] *.* *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 35

[2] Carp, M., *Studiu empiric privind influenţa calităţii informaţiei financiare asupra valorii companiilor cotate*, în Revista "Audit financiar" nr. 1/2016, p. 17

[3] Carp, M., Georgescu, I.E., *The Influence of the Non-Financial Features on the Earnings Management Process: The Case of the BSE Listed Companies*, Journal of Eastern Europe Research in Business and Economics, Vol. 2016 (2016), Article ID 386814, DOI: 10.5171/2016.386814

[4] *.* IASB, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară*®, *Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2013*, Partea A Cadrul general conceptual şi dispoziţii, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2013, p. A 29

Așa cum apreciază și IASB, dintr-o reprezentare exactă, în sine, nu rezultă neapărat informații utile. De exemplu, o entitate raportoare poate primi imobilizări corporale printr-o subvenție guvernamentală. În acest caz, a raporta că entitatea dobândit un activ fără a suporta un cost ar reprezenta exact costul pentru entitate, dar această informație probabil că nu ar fi foarte utilă. Un alt exemplu este cel al estimării sumei prin care trebuie ajustată valoarea contabilă a unui activ pentru a reflecta deprecierea înregistrată de acesta. Estimarea respectivă poate constitui o reprezentare exactă dacă entitatea raportoare a aplicat corespunzător un proces adecvat, dacă a descris corespunzător estimarea și a explicat incertitudinile care afectează semnificativ estimarea. Totuși, dacă nivelul de incertitudine al unei astfel de estimări este suficient de ridicat, estimarea respectivă nu va fi deosebit de utilă, întrucât relevanța reprezentării exacte a activului este îndoielnică. Dacă nu există o reprezentare alternativă mai exactă, este posibil ca această estimare să ofere cele mai bune informații disponibile.

Procesul de aplicare a caracteristicilor calitative fundamentale este caracterizat de eficiență și eficacitate, dacă se respectă următoarea succesiune: Mai întâi, se identifică un fenomen economic care are potențialul de a fi folositor utilizatorilor de informații financiare ale entității raportoare. Apoi, se identifică tipul de informații referitoare la respectivul fenomen care ar fi cele mai relevante, dacă ar fi disponibile și dacă ar putea fi reprezentate exact. În final, se determină dacă informațiile sunt disponibile și pot fi reprezentate exact. Atunci când aceste condiții sunt îndeplinite, procesul de întrunire a caracteristicilor calitative fundamentale este finalizat. În caz contrar, procesul este repetat pentru următoarea categorie de informație relevantă.[1]

1.3.2. Caracteristici calitative amplificatoare

Potrivit reglementărilor contabile, pe lângă caracteristicile calitative fundamentale, informațiile financiar-contabile relevante și reprezentate exact pot întruni și o serie de caracteristici calificative amplificatoare, cu rolul de crește utilitatea acestora în procesul decizional. Sunt considerate caracteristici calificative amplificatoare: comparabilitatea, verificabilitatea, oportunitatea și inteligibilitatea, putând ajuta la alegerea unei modalități dintre două alternative care trebuie utilizată pentru a descrie un fenomen, dacă se consideră că ambele sunt la fel de relevante și exact reprezentate.

Comparabilitatea reprezintă caracteristica informației financiare care permite efectuarea comparațiilor în timp și spațiu. "Deoarece deciziile utilizatorilor presupun alegeri între alternative, informațiile referitoare la entitate raportoare sunt mult mai utile dacă pot fi comparate cu informațiile similare despre alte entități și cu informații

[1] IASB, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară®*, *Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2013*, Partea A Cadrul general conceptual și dispoziții, Ed. CECCAR, București, 2013, p. A 29

similare despre aceeaşi entitate aferente unei alte perioade sau date."[1] Astfel, utilizatorii trebuie să aibă posibilitatea de a compara modificările intervenite în situaţiile financiare pentru a desprinde tendinţele în poziţia financiară şi performanţele unei entităţi (comparabilitate în timp). De asemenea, decidenţii trebuie să fie în măsură să compare situaţiile financiare ale diverselor entităţi, pentru a le evalua poziţia financiară şi performanţa (comparabilitate în spaţiu).

Prin intermediul comparabilităţii, utilizatorii au posibilitatea să identifice şi să înţeleagă similitudinile şi diferenţele dintre elemente. Spre deosebire de celelalte caracteristici calitative care vizează un singur element, comparabilitatea se referă la cel puţin două elemente.

Măsurarea şi prezentarea efectului financiar al aceloraşi tranzacţii şi evenimente trebuie efectuate într-o manieră consecventă în cadrul unei entităţi şi de-a lungul timpului pentru acea entitate şi într-o manieră consecventă pentru diferite entităţi. Consecvenţa, deşi ţine de comparabilitate, nu este identică cu aceasta, întrucât prin intermediul consecvenţei se asigură atingerea scopului final, respectiv comparabilitatea. "Consecvența se referă la utilizarea acelorași metode pentru aceleași elemente, fie de la o perioadă la alta în cadrul unei entități raportoare, fie într-o singură perioadă pentru entități diferite. Comparabilitatea este scopul; consecvența ajută la atingerea acestui scop."[2]

De asemenea, comparabilitatea nu trebuie confundată cu uniformitatea. Astfel, pentru ca informaţiile să fie comparabile, aspectele similare trebuie să fie prezentate similar, iar aspectele diferite trebuie să fie prezentate diferit. "Comparabilitatea informaţiilor financiare nu este amplificată dacă aspectele diferite sunt făcute să pară similare, şi nici dacă aspectele similare sunt făcute să pară diferite."[3]

În anumite situaţii, există posibilitatea să se obţină un anumit grad de comparabilitate prin satisfacerea caracteristicilor calitative fundamentale. O reprezentare exactă a unui fenomen economic relevant trebuie, în mod logic, să aibă un anumit grad de comparabilitate cu o reprezentare exactă a unui fenomen economic relevant similar al unei alte entităţi raportoare.

Deşi un fenomen economic unic poate fi reprezentat exact în multiple moduri, permiterea unor metode contabile alternative pentru acelaşi fenomen economic diminuează comparabilitatea (de exemplu: evaluarea imobilizărilor corporale la cost sau la valoarea reevaluată).

---

[1] Toma, C., *Rolul auditului financiar în creşterea calităţii informaţiilor financiare*, în Revista "Audit financiar" nr. 11/2012, pp. 7-8

[2] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 40, alin. (1)

[3] ∴ IASB, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară*®, *Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2013*, Partea A Cadrul general conceptual şi dispoziţii, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2013, p. A 30

Verificabilitatea reprezintă caracteristica amplificatoare care îi asigură pe utilizatori că informaţiile reflectă exact fenomenele economice pe care îşi propun să le reprezinte. “Aceasta înseamnă că diferiţi observatori indepenedenţi şi în cunoştinţă de cauză ar putea ajunge la un consens (nu neapărat la un acord total) că o anumită descriere constituie o reprezentare exactă.”[1]

Procesul de verificare poate fi unul direct sau indirect. Verificarea directă constă în verificarea unei valori sau altor reprezentări prin observare directă (de exemplu, prin numărare). “Verificarea indirectă se referă la verificarea intrărilor pentru un model, o formulă sau o altă tehnică și la recalcularea rezultatelor prin utilizarea aceleiaşi metodologii. Un exemplu îl reprezintă verificarea valorilor contabile ale stocurilor prin verificarea intrărilor (cantități și costuri) și prin recalcularea stocurilor finale prin utilizarea acelorași ipoteze privind fluxul costurilor (de exemplu, utilizarea metodei primul intrat, primul ieșit).”[2]

În unele cazuri, se poate să nu fie posibilă verificarea unor explicații și informații cu caracter previzional până într-o perioadă viitoare sau chiar deloc. Pentru a ajuta utilizatorii să decidă dacă doresc să utilizeze respectivele informații, ar fi, în mod normal, necesar să se prezinte ipotezele fundamentale, metodele de compilare a informațiilor și alți factori și alte circumstanțe care susțin informațiile.

Oportunitatea impune ca informaţiile să fie puse la dispoziţia factorilor decizionali în timp util, având capacitatea de a le influenţa deciziile. În general, se apreciază că în procesul decizional, informaţiile vechi sunt mai puţin utile în fundamentarea deciziilor. “Unele informaţii pot, totuşi, să rămână oportune o perioadă îndelungată, după finalul perioadei de raportare, deoarece unii utilizatori au nevoie să identifice şi să aprecieze tendinţele de evoluţie ale entităţii.”[3]

Inteligibilitatea impune ca informaţiile financiar-contabile să fie prezentate în mod clar şi concis, să fie clasificate şi caracterizate. Rapoartele financiare sunt elaborate pentru utilizatorii care dispun de suficiente cunoştinţe referitoare la derularea afacerilor şi activităţilor economice şi care studiază şi analizează informaţiile cu atenţia cuvenită. “Este posibil ca, uneori, chiar şi utilizatorii bine informaţi şi atenţi să fie nevoiţi să solicite ajutorul unui consilier pentru a înţelege informaţiile privind fenomenele economice complexe.”[4]

---

[1] Toma, C., *Rolul auditului financiar în creşterea calităţii informaţiilor financiare*, în Revista “Audit financiar” nr. 11/2012, p. 8

[2] *** *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 42, alin. (2)

[3] Toma, C., *Rolul auditului financiar în creşterea calităţii informaţiilor financiare*, în Revista “Audit financiar” nr. 11/2012, p. 8

[4] *** IASB, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară®, Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2013*, Partea A Cadrul general conceptual şi dispoziţii, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2013, p. A 31

Această situaţie se datorează faptului că unele fenomene complexe nu pot fi transformate în fenomene uşor de înţeles de decidenţi. Totuşi, informaţiile privind unele fenomene complexe, nu ar trebui excluse doar pe motivul că ar putea fi prea dificil de înţeles pentru anumiţi utilizatori. Rapoartele financiare prezentate utilizatorilor ar fi incomplete şi potenţial înşelătoare.

Prezentarea rapoartelor financiare trebuie astfel efectuată încât să permită înțelegerea lor de către diferitele categorii de utilizatori a informațiilor cuprinse în acestea. Rapoartele financiare întocmite de entități se referă atât la situațiile financiare anuale propriu-zise, cât și la celelalte documente făcute publice odată cu acestea.

Caracteristicile calitative amplificatoare trebuie maximizate în măsura în care acest lucru este posibil. Dacă informaţiile sunt irelevante sau nu sunt reprezentate exact, caracteristicile calitative amplificatoare, aplicate individual sau în grup, nu pot face aceste informaţii utile.

Caracteristicile calitative amplificatoare se aplică în cadrul unui proces interactiv care nu are o ordine prestabilită. În anumite situaţii este posibil ca una din caracteristicile calitative amplificatoare să fie diminuată, pentru a maximiza una din celelalte caracteristici calitative. "De exemplu, este posibil să fie justificată o reducere temporară a comparabilităţii ca rezultat al aplicării prospective a unui nou standard de raportare financiară pentru a îmbunătăţi relevanţa sau reprezentarea exactă pe termen lung. Prezentările adecvate pot compensa parţial lipsa comparabilităţii."[1]

Potrivit Cadrului general conceptual o constrângere generală care acţionează asupra informaţiilor oferite de raportarea financiară o reprezintă costul obţinerii acestor informaţii, în sensul că beneficiile aduse de raportarea informaţiilor în cauză să depăşească, pe cât posibil, costurile ocazionate de producerea şi utilizarea lor.

Cea mai mare parte a efortului producătorilor de informaţii financiar-contabile se concentrează spre colectarea, procesarea, verificarea şi diseminarea lor, cu toate că aceste costuri sunt suportate în esenţă de utilizatori sub forma rentabilităţilor reduse. În plus, utilizatorii suportă şi costurile generate de analiza şi interpretarea datelor furnizate de producători, iar dacă informaţiile utile în procesul decizional nu sunt oferite, utilizatorii suportă costuri suplimentare pentru a obţine aceste date din alte surse sau pentru a le estima.

Din acest motiv, raportarea de informaţii financiare relevante şi care reprezintă exact ceea ce îşi propun să reprezinte creşte încrederea utilizatorilor în deciziile pe care le iau, ceea ce conduce la o funcţionare mai eficientă a pieţelor de capital şi la reducerea costului capitalului în economie. Un utilizator obţine beneficii ca urmare a luării unor decizii fundamentate, cu toate că rapoartele financiare cu scop general nu pot conţine toate informaţiile pe care fiecare utilizator le consideră relevante.

[1] IASB, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară*[x], *Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2013*, Partea A Cadrul general conceptual şi dispoziţii, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2013, p. A 31

O reprezentare sintetică a caracteristicilor calitative impuse informaţiei financiare, în viziunea organismului internaţional de normalizare a contabilităţii, este redată în fig. nr. 1.2.[1]

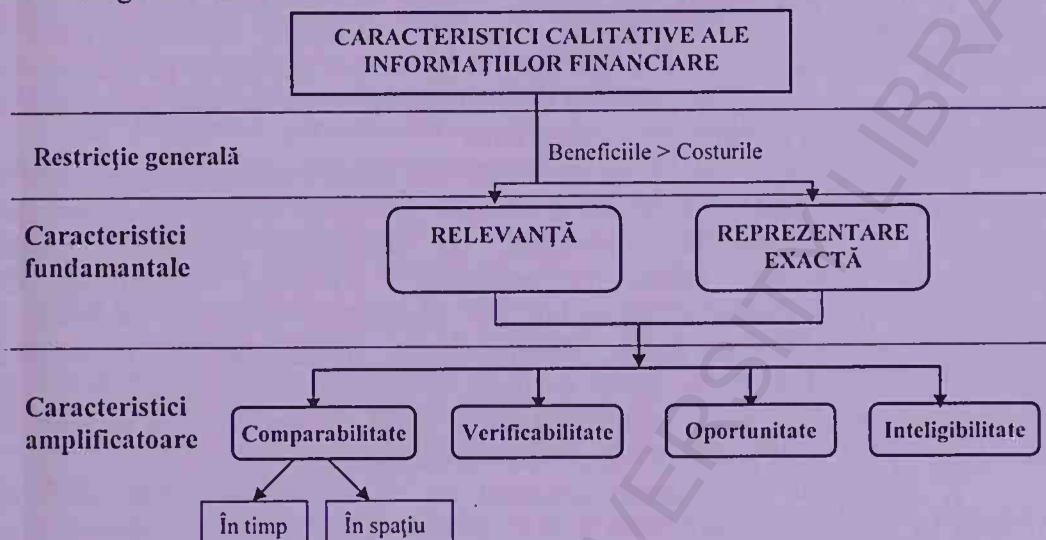


Fig. nr. 1.2. *Caracteristicile calitative ale informaţiilor din situaţiile financiare* (proiecţie proprie)

Potrivit IASB, "rapoartele financiare oferă informaţii privind resursele economice ale entităţii raportoare, pretenţiile faţă de entitatea raportoare şi efectele tranzacţiilor şi ale altor evenimente şi condiţii care modifică aceste resurse şi pretenţii....Unele rapoarte financiare includ, de asemenea, materiale explicative privind aşteptările şi strategiile conducerii pentru entitatea raportoare, precum şi alte tipuri de informaţii cu caracter previzional."[2]

Caracteristicile calitative ale informaţiilor financiare sunt aplicabile atât informaţiilor conţinute de situaţiile financiare, cât şi datelor oferite prin alte modalităţi. "Costul, care este o constrângere generală asupra capacităţii entităţii raportoare de a oferi informaţii financiare utile, se aplică în mod similar. Totuşi, consideraţiile avute în vedere în aplicarea caracteristicilor calitative şi a constrângerilor aferente costului pot fi diferite pentru diverse tipuri de informaţii."[3]

Restricţia costuri < beneficii are o raţiune economică, reprezentând mai mult o restricţie de eficienţă şi eficacitate decât o caracteristică de ordin calitativ.[4]

---

[1] Toma, C., *Rolul auditului financiar în creşterea calităţii informaţiilor financiare*, în Revista "Audit financiar" nr. 11/2012, p. 8

[2] *** IASB, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară*[R], *Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2013*, Partea A Cadrul general conceptual şi dispoziţii, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2013, p. A 27

[3] Idem, p. A 27

[4] Toma, C., *Rolul auditului financiar în creşterea calităţii informaţiilor financiare*, în Revista "Audit financiar" nr. 11/2012, p. 8

1.4. Principiile aplicabile în contabilitatea financiară

Contabilitatea oricărei entităţi şi prezentarea situaţiilor financiare trebuie să se bazeze pe un **sistem unitar de norme**, rezultat al procesului de normalizare, cunoscute sub denumirea de *principii şi convenţii contabile*. Acestea ar putea fi definite ca "reguli de ordine şi de bun simţ, rezultate din practică şi pe baza cărora profesioniştii contabilităţii îşi fondează activitatea proprie, prezentarea bilanţurilor şi stabilirea rezultatelor contabile, în întreaga lume".[1]

Potrivit legislaţiei financiar-contabile din ţara noastră, elementele prezentate în situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate sunt recunoscute și evaluate în conformitate cu următoarele principii generale: continuitatea activităţii, permanenţa metodelor, prudenţa, contabilitatea de angajamente, intangibilitatea bilanţului de deschidere, evaluarea separată a elementelor de activ şi de datorii, necompensarea, contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză, evaluarea la cost de achiziție sau cost de producție și pragul de semnificaţie (importanţa relativă).

*1. **Principiul continuităţii activităţii*** are ca fundament presupunerea că entitatea îşi va desfăşura activitatea în mod normal, fără a ajunge în imposibilitatea continuării activităţii sau fără reducerea semnificativă a acesteia.[2] Astfel se presupune că entitatea nu are intenţia şi nici nevoia de a-şi lichida sau de a-şi reduce în mod semnificativ activitatea.

O entitate nu va întocmi situaţiile financiare anuale pe baza continuităţii activităţii dacă organele de conducere stabilesc după data bilanţului fie că intenţionează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea acesteia, fie că nu există nici o altă variantă realistă în afara acestora. Aceste prevederi nu se aplică situațiilor financiare anuale întocmite de entitățile absorbite în cadrul unui proces de fuziune sau de divizare, potrivit legii.

Deteriorarea rezultatelor din exploatare și a poziției financiare, ulterior datei bilanțului, indică nevoia de a analiza dacă presupunerea privind continuitatea activității este încă adecvată. Atunci când administratorii unei entităţi au luat cunoştinţă de unele elemente de nesiguranţă legate de anumite evenimente care pot conduce la incapacitatea acesteia de a-şi continua activitatea, aceste evenimente trebuie să fie prezentate în notele explicative. Dacă situaţiile financiare anuale nu sunt întocmite pe baza principiului continuităţii, această informaţie trebuie prezentată, însoţită de explicaţii privind modul lor de întocmire şi de motivele care au stat la baza aprecierii conform căreia entitatea nu-şi mai poate continua activitatea. Evenimentele

---

[1] Rousse, F., *Normalisation comptable, Principes et pratiques*, Collection Méthodologie, Ed. Ministère de la Coopération et du Développement, Paris, 1989, p. 128

[2] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediţia a II-a, revizuită şi adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2016, p. 35

sau condițiile ce necesită prezentări de informații pot apărea și ulterior datei bilanțului.[1]

Entitățile aflate în lichidare, potrivit legii, prezintă acest fapt în declarația care însoțește situațiile financiare anuale. În scopul prezentării bilanțului, acestea procedează la reclasificarea creanțelor pe termen lung în creanțe pe termen scurt, respectiv a datoriilor pe termen lung în datorii pe termen scurt.

2. Principiul permanenței (constanței) *metodelor.* Contabilitatea oferă posibilitatea măsurării performanțelor înregistrate de o entitate, însă cunoașterea rezultatelor unui singur exercițiu nu este semnificativă pentru că profitul sau pierderea poate să aibă un caracter accidental și să nu reflecte situația reală a entității. Important este să se cunoască evoluția rezultatelor, să se verifice dacă ele sunt în creștere, inspirând încredere, sau dacă sunt în scădere, provocând îngrijorare.[2] Analiza situației financiare presupune, în primul rând, **realizarea de comparații.** Comparațiile sunt ușurate de faptul că bilanțul și contul de profit și pierdere oferă informații referitoare la exercițiul încheiat și la cel imediat precedent, dar pentru ca datele să fie comparabile se **impune ca situațiile financiare să fie elaborate** de fiecare dată **după aceleași "reguli ale jocului".**

Pentru atingerea acestui obiectiv intervine principiul permanenței metodelor care impune ca metodele de evaluare și politicile contabile, în general, să fie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.

Prin politici contabile se înțelege principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale. Aceste politici trebuie elaborate pornind de la specificul activității, de către specialiști în domeniul economic și tehnic, cunoscători ai activității desfășurate și ai strategiei adoptate de entitate.[3]

Cauzele care conduc la modificări de politici contabile pot avea la origine:[4]

a) o inițiativă a entității, situație în care modificarea trebuie justificată în notele explicative la situațiile financiare anuale;

b) o decizie a unei autorități competente și care se impune entității (modificare de reglementare), caz în care modificarea nu trebuie justificată în notele explicative, ci doar menționată în acestea.

Modificările de politici contabile din inițiativa entității pot fi determinate de:

[1] Toma, C., *Managementul contabilității financiare*, Ed. TipoMoldova, Iași, 2012, p. 39

[2] Casimir, J.-P., Caspar, B., Cozian, M., *Comptabilité générale de l'entreprise*, Deuxième édition, Ed. Litec, Paris, 1990, p. 18

[3] ∴ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 61

[4] Idem, punctul 62

- o modificare excepţională intervenită în situaţia entităţii sau în contextul economico-financiar în care aceasta îşi desfăşoară activitatea;

- obţinerea de informaţii credibile şi mai relevante.

Exemple de situaţii care justifică modificarea de politici contabile pot fi:

- accesul la tranzacţionare pe o piaţă reglementată a valorilor mobiliare pe termen scurt ale entităţii, respectiv, retragerea lor de la tranzacţionare;

- schimbarea acţionariatului, datorată intrării într-un grup, dacă noile metode asigură furnizarea unor informaţii mai fidele;

- fuziuni şi divizări efectuate la valori contabile, care impun armonizarea politicilor contabile ale societăţii absorbite cu cele ale societăţii absorbante etc.

În general, schimbarea conducerii entităţii nu justifică o modificare politicilor contabile.

Incertitudinile inerente în desfăşurarea activităţilor, determină ca unele elemente ale situaţiilor financiare anuale să nu poată fi evaluate cu precizie, ci doar estimate. Pot fi necesare, de exemplu, estimări ale: clienţilor incerţi; deprecierii morale a stocurilor; duratei de viaţă utile, precum şi a modului preconizat de consumare a beneficilor economice viitoare încorporate în activele amortizabile etc.

Estimările implică folosirea de raţionamente profesionale bazate pe cele mai recente informaţii credibile avute la dispoziţie. Estimarea poate necesita şi o revizuire dacă au loc schimbări privind circumstanţele pe care s-a bazat această estimare sau ca urmare a unor noi informaţii sau a unei mai bune experienţe.

Dacă intervine o modificare în baza de evaluare aplicată, aceasta reprezintă o modificare în politica contabilă şi nu o modificare în estimările contabile. Atunci când entitatea are dificultăţi în a face distincţie între o modificare de politică contabilă şi o modificare de estimare, aceasta se tratează ca o modificare a estimării.

Efectul modificării unei estimări contabile se va recunoaşte prospectiv prin includerea sa fie numai în rezultatul perioadei în care are loc modificarea, dacă aceasta afectează numai perioada respectivă (de exemplu, ajustarea pentru clienţi incerţi), fie în rezultatul perioadei în care are loc modificarea şi al perioadelor viitoare, dacă modificarea are efect şi asupra acestora (de exemplu, durata de viaţă utilă a imobilizărilor corporale).

*3. **Principiul prudenţei*** este considerat pilonul de bază al contabilităţii (mai ales în ţările în care aceasta îndeplineşte un important rol juridic), deoarece aplicarea lui protejează entitatea, dar mai ales terţii, împotriva evaluărilor subiective şi multiplelor riscuri şi incertitudini care pot apare în viitor. Principiul interzice supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor, respectiv subevaluarea datoriilor şi a cheltuielilor. În plus, trebuie să fie luate în considerare riscurile, deprecierile şi

pierderile ce pot apare, generate de desfăşurarea activităţii în exerciţiul curent sau cel anterior.[1]

Mecanismele contabile în care se concretizează aplicarea principiului prudenţei sunt următoarele:[2]

a) în contul de profit şi pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanţului;

b) trebuie să se ţină cont de toate datoriile apărute în cursul exerciţiului financiar curent sau al unui exerciţiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanţului şi data elaborării acestuia;

c) trebuie să se ţină cont de toate datoriile previzibile şi pierderile potenţiale apărute în cursul exerciţiului financiar curent sau al unui exerciţiu financiar precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanţului şi data întocmirii acestuia;

d) trebuie să se ţină cont de toate deprecierile, indiferent dacă rezultatul exerciţiului financiar este pierdere sau profit; înregistrarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se efectuează pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit şi pierdere.

Se constată că *acest principiu impune o abordare pesimistă a activității* trecute, prezente, dar, mai ales, viitoare a *entității*. Aşa cum se precizează şi în reglementările româneşti "exercitarea prudenței nu permite, de exemplu, constituirea de provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre și nu ar mai avea calitatea de a fi credibile."[3]

Pe de altă parte, "principiul prudenței temperează optimismul exagerat, evită falimentarea firmei, iar pentru creditori generează o prețioasă marjă de siguranță."[4]

4. Principiul contabilităţii de angajamente se aplică în corelaţie directă cu cel al continuităţii. Potrivit acestui principiu efectele tranzacţiilor şi ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacţiile şi evenimentele se produc (şi nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) şi sunt înregistrate în contabilitate şi raportate în situaţiile financiare ale perioadelor respective. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile

---

[1] Toma, C., *Conturile anuale şi imaginea fidelă în contabilitatea românească – probleme contabile actuale, concepte, analiză şi audit* - , Ed. Junimea, Iaşi, 2001, p. 130

[2] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctele 51 - 52

[3] Idem, punctul 51, alin. (2)

[4] Horomnea, E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, L., Rusu, A., *Introducere în contabilitate. Concepte şi aplicaţii*, Ediţia a V-a, revăzută şi completată, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2017, p. 119

de venituri şi creanţele pentru care nu a fost întocmită încă factura, respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura. În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoţire a mărfii, situaţii de lucrări etc.).[1]

Veniturile şi cheltuielile care rezultă direct şi concomitent din aceeaşi tranzacţie sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile şi veniturile aferente, cu evidenţierea distinctă a acestor venituri şi cheltuieli.

Principiul contabilităţii de angajamente se aplică inclusiv la recunoaşterea dobânzii aferente perioadei, indiferent de scadenţa acesteia.

Ca urmare a aplicării contabilităţii de angajamente apare independenţa exerciţiilor ar putea fi definită ca un ansamblu de reguli şi de tehnici care permit să se aloce unui exerciţiu veniturile şi cheltuielile care îi aparţin, în scopul determinării rezultatului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plăţii cheltuielilor. Prin adoptarea contabilităţii de angajamente se acordă întâietate "cauzelor asupra efectelor, se înregistrează mai întâi angajamentele şi apoi executarea lor. Veniturile şi cheltuielile sunt delimitate şi înregistrate sub aspect real (mişcare de bunuri şi servicii) şi nu sub aspect monetar (mişcare de lichidităţi)."[2]

5. Principiul intangibilităţii. Potrivit acestui principiu bilanţul de deschidere al fiecărui exerciţiu trebuie să corespundă bilanţului de închidere al exerciţiului precedent. Principiul vizează **asigurarea continuităţii şi coerenţei informaţiilor furnizate privind poziţia financiară şi performanţa obţinută de entitate.**

"Conform acestui principiu, un set de situaţii financiare nu se mai poate modifica după ce a fost făcut public. Acestă intangibilitate a situaţiilor financiare (bilanţ, cont de profit şi pierdere, situaţia fluxurilor de trezorerie) este valabilă chiar dacă, după publicarea lor, se identifică şi se corectează erori din anul precedent ori dacă se schimbă politicile contabile."[3]

Potrivit normei contabile româneşti, "În cazul modificării politicilor contabile şi corectării unor erori aferente perioadelor precedente, nu se modifică bilanţul perioadei anterioare celei de raportare. Înregistrarea pe seama rezultatului reportat a corectării erorilor semnificative aferente exerciţiilor financiare precedente, precum şi a

---

[1] *.* *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 53, alin. (2)

[2] Ristea, M., *Contabilitatea între fiscal şi gestionar*, Ed. "Tribuna Economică", Bucureşti, 1998, p. 21

[3] Istrate, C., *Contabilitate şi raportări financiare individuale şi consolidate*, Ed. Polirom, Iaşi, 2016, p. 65

modificării politicilor contabile nu se consideră încălcare a principiului intangibilității."[1]

6. Principiul evaluării separate a elementelor de active şi de datorii obligă la evaluarea separată a componentelor fiecărui element de activ şi de datorie. Astfel, pentru stabilirea sumei totale corespunzătoare unui post din bilanţ trebuie să se determine separat suma sau valoarea fiecărui element de activ ori de datorie care formează postul respectiv.[2]

7. Principiul necompensării interzice compensările între posturile de activ şi cele de datorii ale bilanţului, precum şi între veniturile şi cheltuielile contului de profit şi pierdere. Aplicarea principiului menţionat asigură prezentarea prin bilanţ a totalităţii elementelor de activ, capitaluri proprii şi datorii, iar prin contul de rezultate a ansamblului cheltuielilor şi veniturilor perioadei.

Potrivit Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, punctul 56, toate creanţele şi datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative. Eventualele compensări între creanţe şi datorii faţă de aceeaşi entitate, efectuate cu respectarea prevederilor legale, pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanţelor şi veniturilor, respectiv a datoriilor şi cheltuielilor corespunzătoare. În această situaţie, în notele explicative se prezintă valoarea brută a creanțelor și datoriilor care au făcut obiectul compensării.

Dacă se procedează la un schimb de active, în contabilitate se evidenţiază distinct operaţiunea de vânzare/scoatere din evidenţă şi cea de cumpărare/intrare în evidenţă, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor şi cheltuielilor aferente operaţiunilor. Tratamentul contabil este similar şi în cazul prestărilor reciproce de servicii.

8. Principiul contabilizării și prezentării elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză (prevalenţei economicului asupra juridicului sau primordialităţii realităţii asupra formei) este tipic anglo-saxon şi impune înregistrarea în contabilitate şi prezentarea fidelă a operaţiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidenţă drepturile şi obligaţiile, precum şi riscurile asociate acestor operaţiuni.

Reglementările financiar-contabile în vigoare prevăd că: "Evenimentele şi operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate aşa cum acestea

---

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 51, alin. (2)

[2] Toma, C., *Conturile anuale şi imaginea fidelă în contabilitatea românească – probleme contabile actuale, concepte, analiză şi audit -* , Ed. Junimea, Iaşi, 2001, p. 142

se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

Exemple de situații când se aplică acest principiu pot fi considerate: încadrarea de către utilizatori a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar; recunoașterea veniturilor din chirii, respectiv a cheltuielilor din chirii în funcție de fondul economic al contractului și de eventualele gratuități (stimulente) aferente; încadrarea operațiunilor la vânzare în nume propriu sau comision, respectiv consignație; recunoaşterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit și pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans; recunoaşterea participațiilor deținute ca fiind de natura acțiunilor deținute la entități afiliate sau sub forma altor imobilizări financiare; încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare.

Entitățile au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico- financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura economică a operațiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora."[1]

9. Principiul evaluării la cost de achiziție sau cost de producție. Elementele prezentate în situațiile financiare se evaluează, de regulă, pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție. Cazurile în care nu se folosește costul de achiziție sau costul de producție sunt cele prevăzute de reglementările aplicabile.

Astfel, în cazul achiziționării de titluri de stat pentru care suma plătită la achiziție este mai mare decât suma care urmează a fi rambursată la scadență, diferența dintre cele două valori este înregistrată în contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans"/analitic distinct. Această diferență va fi recunoscută în contul de profit și pierdere liniar, pe perioada deținerii titlurilor respective. Dacă suma plătită pentru achiziționarea titlurilor de stat este mai mică decât suma care urmează a fi rambursată la scadență, entitatea recunoaște titlurile achiziționate la valoarea care urmează a fi rambursată la scadență. În acest caz, diferența dintre cele două valori se înregistrează în

---

[1] *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 57

contul 472 "Venituri înregistrate în avans", urmând a fi recunoscută în contul de profit şi pierdere liniar, pe perioada deţinerii titlurilor respective.

În situaţia în care s-a optat pentru reevaluarea imobilizărilor corporale sau evaluarea instrumentelor financiare la valoarea justă, se aplică prevederile privind evaluarea alternativă la valoarea justă.

10. Principiul pragului de semnificaţie (al importanţei relative) prevede ca în situaţiile financiare anuale să fie prezentat în mod distinct orice element care are o valoare semnificativă. Se consideră că un element are o valoare semnificativă dacă omisiunea sau prezentarea lui eronată ar putea influenţa deciziile economice ale utilizatorilor. Rezultă că **pragul de semnificaţie oferă o limită pentru informare**, el depinzând de mărimea elementului sau erorii, apreciate în condiţiile omisiunii ori declarării greşite. Pe de altă parte, elementele cu valori nesemnificative şi aceeaşi natură sau care îndeplinesc funcţii similare vor fi prezentate cumulat, pentru a nu aglomera situaţiile financiare cu informaţii inutile.[1]

În cazuri excepţionale se pot înregistra abateri (încălcări) de la principiile contabile generale prezentate anterior, atunci când efectele respectării lor sunt nesemnificative.[2]

1.5. Reguli generale de evaluare a elementelor din situaţiile financiare

În contabilitate evaluarea condiţionează decisiv calitatea informaţiilor difuzate utilizatorilor şi "reprezintă procesul de exprimare în unităţi monetare a unei valori economice determinate: element de activ sau de pasiv, proces (cheltuială, venit) ori rezultat."[3]

Evaluarea elementelor din situaţiile financiare se realizează în cele trei momente principale ale circuitului lor în cadrul entităţii:

La data intrării în entitate, bunurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabileşte astfel:

a) la costul de achiziţie - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;

b) la costul de producţie - pentru bunurile produse în entitate;

c) la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării - pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;

---

[1] Toma, C., *Conturile anuale şi imaginea fidelă în contabilitatea românească – probleme contabile actuale, concepte, analiză şi audit -* , Ed. Junimea, Iaşi, 2001, pp. 143-144

[2] *. *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 59

[3] Horomnea, E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, L., Rusu, A., *Introducere în contabilitate. Concepte şi aplicaţii*, Ediţia a IV-a, revăzută şi completată, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2015, p. 181

d) la valoarea justă - pentru bunurile obţinute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere.

Valoarea de aport şi, respectiv, valoarea justă se substituie costului de achiziţie.

Costul de achiziţie al bunurilor cuprinde costul/preţul de cumpărare, taxele de import şi alte taxe (cu excepţia acelora pe care persoana juridică le poate recupera de la autorităţile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare şi alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziţiei bunurilor respective. În costul de achiziţie se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obţinerea de autorizaţii şi alte cheltuieli nerecuperabile, atribuibile direct bunurilor respective. Cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziţie şi atunci când funcţia de aprovizionare este externalizată.[1]

Reducerile comerciale acordate de furnizor şi înscrise pe factura de achiziţie ajustează în sensul reducerii costul de achiziţie al bunurilor. Atunci când achiziţia de bunuri şi primirea reducerii comerciale sunt tratate împreună, reducerile comerciale primite ulterior facturării ajustează, de asemenea, costul de achiziţie al bunurilor.

Dacă reducerile comerciale înscrise pe factura de achiziţie acoperă în totalitate contravaloarea bunurilor achiziţionate, acestea se înregistrează în contabilitate la valoarea justă, pe seama veniturilor curente (contul 758 "Alte venituri din exploatare") în cazul stocurilor, respectiv a veniturilor în avans (contul 475 "Subvenţii pentru investiţii"), în cazul imobilizărilor corporale şi necorporale. Veniturile în avans aferente acestor imobilizări se reiau în contul de profit şi pierdere pe durata de viaţă a imobilizărilor respective.

Reducerile comerciale primite ulterior facturării corectează costul stocurilor la care se referă, dacă acestea mai sunt în gestiune. Dacă stocurile pentru care au fost primite reducerile ulterioare nu mai sunt în gestiune, acestea se evidenţiază distinct în contabilitate (contul 609 "Reduceri comerciale primite"), pe seama conturilor de terţi. Atunci când informaţiile deţinute nu permit corectarea valorii stocurilor, reducerile ulterioare se reflectă, de asemenea, pe seama contului 609 "Reduceri comerciale primite".

Reducerile comerciale primite ulterior facturării unor imobilizări corporale şi necorporale identificabile reprezintă venituri în avans (contul 475 "Subvenţii pentru investiţii"), fiind reluate în contul de profit şi pierdere pe durata de viaţă rămasă a imobilizărilor respective. Reducerile comerciale primite ulterior facturării unor imobilizări corporale şi necorporale care nu pot fi identificabile reprezintă venituri ale perioadei (contul 758 "Alte venituri din exploatare").

---

[1] *.* *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 6

Reducerile comerciale legate de prestările de servicii, primite ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 "Reduceri comerciale primite") pe seama conturilor de terți.

Pentru valorile mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, costul de achiziție nu include costurile de tranzacționare direct atribuibile achiziției lor, aceste costuri fiind înregistrate în conturile de cheltuieli corespunzătoare.

În cazul valorilor mobiliare pe termen scurt care nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, precum și al valorilor mobiliare pe termen lung, costul de achiziție include și costurile direct atribuibile achiziției lor (de exemplu, costuri legate de onorarii plătite avocaților, evaluatorilor).

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, dar și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

În costul de producție al bunului se include o proporție rezonabilă din cheltuielile de regie fixe sau variabile atribuibile indirect bunului în cauză, în măsura în care acestea se referă la perioada de producție. Includerea în costul stocurilor a regiilor generale poate fi adecvată în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în locul și forma dorite. Costul de producție nu include costurile de distribuție.

Costurile îndatorării atribuibile activelor cu ciclu lung de fabricație sunt incluse în costurile de producție ale acestora, în măsura în care sunt legate de perioada de producție. În costurile îndatorării se include dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație.

Prin activ cu ciclu lung de fabricaţie se înţelege un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanţială de timp, respectiv mai mare de un an, pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare. Dobânda la capitalul împrumutat în legătură cu activele care nu îndeplinesc condiția de durată prevăzută anterior reprezintă cheltuială a perioadei. Constituie, de asemenea, cheltuială a perioadei cheltuielile reprezentând diferențele de curs valutar.

Valoarea de aport, folosită la evaluarea bunurilor aduse ca aport la capitalul unei societăți, reprezintă valoarea estimată de un evaluator autorizat, consemnată în raportul de evaluare.

Valoarea justă a activelor se determină, în general, după datele de evidență de pe piață, printr-o evaluare efectuată, de regulă, de evaluatori autorizați, potrivit legii. În situația în care nu există date pe piață privind valoarea justă, din cauza naturii specializate a activelor și a frecvenței reduse a tranzacțiilor, valoarea justă se poate

determina prin alte metode utilizate, de regulă, de către evaluatori autorizați, potrivit legii.[1]

IFRS 13 definește valoarea justă drept "prețul care ar fi primit ca urmare a vânzării unui activ sau prețul care ar fi plătit pentru a transfera o datorie printr-o tranzacție normală între participanții la piață, la data evaluării."[2]

Evaluarea la inventar și prezentarea în bilanț. Pentru întocmirea situațiilor financiare anuale, entitățile trebuie să procedeze la inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii. La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se va aplica principiul prudenței, potrivit căruia se va ține seama de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor sau pierderilor de valoare. Prin valoarea de inventar a unui activ se înțelege valoarea contabilă a activului, stabilită cu ocazia evaluării la inventariere, respectiv valoarea înscrisă în listele de inventariere.

În situațiile financiare anuale elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se reflectă și se evaluează la valoarea de intrare, pusă de acord cu rezultatele inventarierii. Valoarea contabilă a unui activ este valoarea la care acesta este recunoscut după ce se deduc amortizarea acumulată, pentru activele amortizabile și ajustările acumulate din depreciere sau pierdere de valoare.[3]

Pentru elementele de natura activelor înregistrate la cost, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se evidențiază distinct în contabilitate, în conturi de ajustări, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.

Evaluarea imobilizărilor corporale și necorporale, cu ocazia inventarierii, se face la valoarea de inventar, stabilită de comisia de inventariere sau de evaluatori autorizați, potrivit legii. Fac obiectul evaluării și imobilizările în curs de execuție. Corectarea valorii imobilizărilor necorporale și corporale și aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă, fie prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă, fie prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora.

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 75, alin. (2)

[2] ∴ IASB, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară®, Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2015*, Partea A Cadrul general conceptual și dispoziții, Ed. CECCAR, București, 2015, pp. A 603 - A 649

[3] ∴ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 82, alin. (3)

Activele de natura stocurilor se evaluează la cost, mai puțin ajustările pentru depreciere constatate. Ajustări pentru depreciere se constată inclusiv pentru stocurile fără mișcare. În cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unei ajustări pentru depreciere. Fac obiectul evaluării și stocurile în curs de execuție. Prin *valoare realizabilă netă a stocurilor* se înțelege prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, diminuat de costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, și de costurile estimate necesare vânzării.

Evaluarea la inventar a creanțelor și a datoriilor se face la valoarea lor probabilă de încasat sau de plătit. Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere și valoarea contabilă a creanțelor se înregistrează în contabilitate pe seama ajustărilor pentru deprecierea creanțelor. Pentru creanțele incerte se constituie ajustări pentru pierdere de valoare.

Evaluarea la bilanț a creanțelor și a datoriilor exprimate în valută și a celor cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar.

Titlurile pe termen scurt (acțiuni și alte investiții financiare) admise la tranzacționare pe o piață reglementată se evaluează la valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare, iar cele netranzacționate la costul istoric mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

Titlurile pe termen lung (acțiuni și alte investiții financiare) se evaluează la costul istoric, mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

Evaluarea imobilizărilor corporale la data bilanțului se efectuează la cost, mai puțin amortizarea și ajustările cumulate din depreciere, sau la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării, mai puțin orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate.

Pentru elementele de natura datoriilor, diferenţele constatate în plus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare se înregistrează în contabilitate, pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

Capitalurile proprii rămân evidenţiate la valorile din contabilitate.

La fiecare dată a bilanţului:

- Elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele și depozitele bancare, creanțe și datorii în valută) trebuie evaluate și prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută, sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului

financiar, se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz;

- Pentru creanţele şi datoriile, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, eventualele diferenţe favorabile sau nefavorabile, care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la alte venituri sau alte cheltuieli financiare, după caz. Determinarea diferenţelor de valoare se efectuează similar prevederilor de la paragraful precedent;

- Elementele nemonetare achiziţionate cu plata în valută şi înregistrate la cost istoric (imobilizări, stocuri) trebuie prezentate în situaţiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar de la data efectuării tranzacţiei;

- Elementele nemonetare achiziţionate cu plata în valută şi înregistrate la valoarea justă (de exemplu, imobilizările corporale reevaluate) trebuie prezentate în situaţiile financiare anuale la această valoare.

Prin elemente monetare se înţelege disponibilităţile băneşti şi activele/datoriile de primit/de plătit în sume fixe sau determinabile. Caracteristica esenţială a unui element monetar este dreptul de a primi sau obligaţia de a plăti un număr fix sau determinabil de unităţi monetare.

Evenimentele care apar după data bilanţului pot furniza informaţii suplimentare referitoare la perioada raportată faţă de cele cunoscute la data bilanţului. Dacă situaţiile financiare anuale nu au fost aprobate, acestea trebuie ajustate pentru a reflecta şi informaţiile suplimentare, dacă informaţiile respective se referă la condiţii (evenimente, operaţiuni etc.) care au existat la data bilanţului.

La data ieşirii din entitate sau la darea în consum bunurile se evaluează şi se scad din gestiune la valoarea lor de intrare sau valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate (de exemplu, valoarea reevaluată pentru imobilizările corporale care au fost reevaluate sau valoarea justă pentru valorile mobiliare pe termen scurt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată).

Activele constatate minus în gestiune se scot din evidenţă la data constatării lipsei acestora.

La scoaterea din evidenţă a activelor, se reiau la venituri ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare aferente acestora.

Capitolul 2 CONTABILITATEA PRINCIPALELOR OPERAŢII PRIVIND CICLUL DE EXPLOATARE

Ciclul de exploatare al unei entităţi reprezintă perioada de timp dintre achiziţionarea activelor care sunt destinate procesării şi finalizarea acestora în numerar sau echivalente de numerar. Echivalentele de numerar reprezintă investiţiile financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt uşor convertibile în numerar şi sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

2.1. Contabilitatea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie

Capitalul aflat la dispoziţia entităţilor este investit sub diferite forme concret – funcţionale ce alcătuiesc activul bilanţier.

Un activ, poate avea destinații multiple, și anume:[1] utilizat separat sau împreună cu alte active pentru producția de bunuri sau prestarea de servicii destinate vânzării; schimbat cu alte active; utilizat pentru a stinge o datorie; distribuit proprietarilor entității.

Activele din dotarea unei entităţi sunt structurate în funcţie de durata imobilizării şi viteza lor de rotaţie în:

- active imobilizate;
- active circulante.

Pe lângă imobilizări, care asigură baza tehnică a producţiei, circulaţiei mărfurilor şi prestărilor de servicii, activitatea desfăşurată de entităţi impune şi folosirea unui volum mare şi diversificat de active circulante. În cadrul acestora, activele circulante materiale deţin un rol hotărâtor în realizarea obiectului de activitate specific fiecărei entităţi.

2.1.1. Delimitări şi structuri privind stocurile şi producţia în curs de execuţie

Potrivit reglementărilor în vigoare, un element de activ este considerat ***activ circulant*** dacă:[2]

---

[1] ∴ IASB, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară*®, *Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2015*, Partea A Cadrul general conceptual şi dispoziţii, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2015, p. A39

[2] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 268 alin. (1)

a) se aşteaptă să fie realizat sau este deţinut cu intenţia de a fi vândut sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii;

b) este deţinut, în principal, în scopul tranzacţionării;

c) se aşteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanţului; sau

d) este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricţionată.

Toate celelalte active reprezintă active imobilizate.

În categoria activelor circulante se cuprind:

a) stocurile, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factură;

b) creanţele;

c) investiţiile pe termen scurt;

d) casa şi conturile la bănci.

Stocurile sunt active circulante, aflate în diferite situaţii, şi anume:

a) deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;

b) în curs de producţie cu scopul vânzării în procesul desfăşurării normale a activităţii; sau

c) sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.

Se includ în categoria stocurilor şi activele cu ciclu lung de fabricaţie, destinate vânzării (de exemplu, echipamente, nave, ansambluri sau complexuri de locuinţe etc.) realizate de entităţile care au ca activitate principală obţinerea şi vânzarea unor astfel de produse. Atunci când construcţiile sunt realizate în scopul exploatării pe termen lung, de către entitatea care le-a realizat, ele reprezintă imobilizări.

De asemenea, atunci când un teren este cumpărat în scopul construirii pe acesta de construcţii destinate vânzării, acesta este înregistrat la stocuri.

Activele de natura ansamblurilor sau complexurilor de locuinţe care iniţial erau destinate vânzării şi care ulterior îşi schimbă destinaţia, urmând a fi folosite de entitate pe o perioadă îndelungată sau să fie închiriate unor terţi, în contabilitate se înregistrează un transfer de la stocuri la imobilizări corporale. Transferul se efectuează la data schimbării destinaţiei, la valoarea la care activele erau înregistrate în contabilitate (reprezentată de cost).[1]

Din punct de vedere al sarcinilor gestionare care revin contabilităţii stocurilor, acestea se grupează în **stocuri propriu-zise** şi **producţie în curs de execuţie.**

Stocurile şi producţia în curs (neterminată) se concretizează în ansamblul bunurilor şi serviciilor din cadrul entităţii care sunt destinate fie vânzării în aceeaşi

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 275

stare sau după parcurgerea anumitor stadii ale procesului de fabricaţie, fie consumului de la prima lor utilizare. Acestea se caracterizează, în general, printr-o viteză de rotaţie mare, servind activitatea entităţii, pe o perioadă mai mică de un an, cu unele excepţii.[1]

Actele normative în vigoare prevăd că deţinerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum şi efectuarea de operaţiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.

În aplicarea acestor prevederi este necesar să se asigure:[2]

a) Recepţionarea tuturor bunurilor intrate în entitate şi înregistrarea acestora la locurile de depozitare. Bunurile materiale primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignaţie se recepţionează şi înregistrează distinct ca intrări în gestiune. În contabilitate, valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanţului;

b) Dacă apar decalaje între aprovizionarea şi recepţia bunurilor care se dovedesc a fi în mod cert în proprietatea entităţii, se procedează astfel:

- bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare, cât şi în contabilitate, pe baza recepţiei şi a documentelor însoţitoare;
- bunurile sosite şi nerecepţionate se înregistrează distinct în contabilitate ca intrare în gestiune;

c) În cazul unor decalaje între vânzarea şi livrarea bunurilor, acestea se înregistrează ca ieşiri din entitate, nemaifiind considerate proprietatea acesteia, astfel:

- bunurile vândute şi nelivrate se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate în conturi în afara bilanţului;
- bunurile livrate, dar nefacturate, se înregistrează ca ieşiri din gestiune atât la locurile de depozitare, cât şi în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieşirea din gestiune, potrivit legii;

d) Bunurile aprovizionate sau vândute cu clauze privind dreptul de proprietate se înregistrează la intrări şi, respectiv, la ieşiri, atât în gestiune, cât şi în contabilitate, potrivit contractelor încheiate.

Pornind de la aceste prevederi legale, organizarea corespunzătoare a gestiunii stocurilor de materiale impune respectarea următoarelor restricţii:[3]

- identificarea strictă a naturii bunului;
- clasificarea bunurilor după destinaţie;
- înregistrarea intrărilor şi ieşirilor în momentul transferului de proprietate;
- permanenţa şi exactitatea evaluării intrărilor, ieşirilor şi stocului.

---

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2011, p. 154

[2] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 284, alin. (2)

[3] Paraschivescu, M.-D., Păvăloaia, W., Toma, C., Ţugui, Al., Istrate, C., *Contabilitate şi elemente de analiză financiară,* Ed. NEURON, Focşani, 1994, p. 137

Marea varietate a stocurilor propriu-zise face necesară clasificarea lor după mai multe criterii. Astfel, **din punct de vedere al naturii acestora** stocurile se clasifică în următoarele categorii:

Materiile prime sunt bunuri care se consumă la prima utilizare, participă direct la obţinerea produsului finit şi se regăsesc în acesta, integral sau parţial, în forma iniţială sau transformate.

Materialele consumabile participă sau ajută la procesul de fabricaţie sau de exploatare, se consumă la prima utilizare dar nu se regăsesc, de regulă, în produsul finit.

Materialele de natura obiectelor de inventar sunt reprezentate prin bunuri care nu îndeplinesc una din condiţiile necesare pentru a fi considerate mijloace fixe, precum şi bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecţie; echipamentul de lucru; îmbrăcămintea specială; mecanismele; sculele, dispozitivele şi verificatoarele (SDV - urile); aparatele de măsură şi control (AMC - urile); matriţele utilizate la execuţia anumitor produse şi alte obiecte similare).

Produsele sunt elemente de natura bunurilor realizate în urma procesului de exploatare şi care au ca principală destinaţie livrarea către terţi. Asemenea active circulante materiale sunt reprezentate de semifabricate, produse finite, produse reziduale şi produse agricole.

Active biologice de natura stocurilor sunt acele bunuri care urmează a fi recoltate ca produse agricole sau vândute ca active biologice. Exemple de active biologice de natura stocurilor sunt animalele destinate producției de carne, animalele deținute în vederea vânzării, peștii din fermele piscicole, culturile, cum ar fi cele de porumb și grâu, și copacii crescuți pentru cherestea. *Produsele agricole* sunt cele rezultate la momentul recoltării de la activele biologice ale entității, de exemplu, lână, copaci tăiați, bumbac, lapte, struguri, fructe culese etc.[1]

Bunurile pe care le cumpără entitatea pentru a le vinde în starea în care au fost achiziţionate sau după prelucrări nesemnificative sunt considerate ***mărfuri***. Desfacerea acestora are loc prin societăţi specializate în activităţi de comerţ cu ridicata (angro) şi cu amănuntul (cu bucata sau en detail) ori prin entităţi care au ca obiect alte activităţi decât comercializarea mărfurilor.

Ambalajele sunt bunurile folosite pentru asigurarea protecţiei materiilor prime, materialelor, produselor finite, mărfurilor etc. pe timpul transportului şi depozitării sau pentru prezentarea lor comercială.[2]

Din categoria activelor circulante materiale face parte şi ***producţia în curs de execuţie***. Aceasta se referă la producţia ce nu a parcurs toate fazele (stadiile) de

---

[1] *.*. Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 279, alin. (1)

[2] Toma, C., *Managementul contabilităţii financiare*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2012, p. 73

prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, având o situaţie intermediară între materia primă şi semifabricat sau între semifabricat şi produsul finit sau între materia primă şi produsul finit. Serviciile şi studiile în curs de execuţie sau neterminate, precum şi ansamblurile sau complexurile de locuinţe destinate vânzării sunt alte elemente componente ale producţiei în curs de execuţie.

În cadrul stocurilor se includ şi bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignaţie la terţi, maşinile folosite numai ca material de demonstraţie pentru negociere în domeniul automobilelor, cu durată de utilizare de sub un an. Acestea se înregistrează distinct în contabilitate, pe categorii de stocuri. Dacă materialele de demonstraţie au durată de utilizare mai mare de un an, ele reprezintă imobilizări.

Sunt reflectate, de asemenea, distinct în contabilitate, acele stocuri cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare.

După **apartenenţa la entitate**, stocurile se pot grupa în: *stocuri aflate în gestiunea entităţii care fac parte din averea proprie a acesteia* şi *stocuri care nu aparţin averii proprii, deşi se află în gestiunea unităţii*. Primele stocuri se găsesc în spaţiile proprii (depozite, magazii, magazine etc.) sau la terţi (materii prime şi materiale aflate la terţi, produse date la terţi, mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi etc.). Stocurile din cea de-a doua categorie aparţin terţilor şi se găsesc temporar în entitate pentru anumite scopuri (materii prime, materiale, materiale de natura obiectelor de inventar, mărfuri etc. primite spre prelucrare, în custodie sau în consignaţie).

Stocurile, **din punct de vedere al provenienţei**, trebuie privite sub două aspecte.

- *stocuri achiziţionate de entitate din afara sa* (materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, active biologice, mărfuri, ambalaje etc. cumpărate de la furnizori sau din avansuri de trezorerie) sau *intrate în gestiune pe alte căi* (aport în natură al acţionarilor/asociaţilor la capitalul social, primite cu titlu gratuit, plusuri de inventar constatate la stocurile provenite din aprovizionări din afara entităţii sau din alte surse etc.);
- *stocuri obţinute din activitatea proprie* (materiale de natura obiectelor de inventar, semifabricate, produse finite, produse reziduale, produse agricole, ambalaje, active biologice etc.).

Sub aspectul gestiunii financiare “stocurile reprezintă alocări de capital ce nu poate fi recuperat până când aceste stocuri nu parcurg întregul ciclu de exploatare şi sunt valorificate prin vânzarea şi încasarea produselor, lucrărilor sau serviciilor realizate de entitatea economică”.[1]

---

[1] Budugan, D., Georgescu, I., Berheci, I., Beţianu, L., *Contabilitate de gestiune*, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2007, p. 41

Acestea se structurează în următoarele categorii:

- *stoc necesar* (*stoc util*) reprezentat de acea mărime a stocului care asigură desfășurarea normală, fără întreruperi, a ciclului de exploatare; noțiunea de stoc necesar are două accepțiuni:

  - stoc optim, normal sau ideal vizează asigurarea unui nivel de rentabilitate optim și "este suficient, în orice moment, pentru a asigura continuitatea ciclului de exploatare fără a imobiliza inutil capital în stocuri supranecesare."[1];
  - stoc util efectiv concretizat în cantitatea minimă a stocului necesar pentru funcționarea entității.[2]

-*stoc curent*, reprezentat de stocul minim prin care trebuie să se asigure consumul curent sau vânzarea normală în intervalul de timp dintre două aprovizionări succesive;

- *stoc mediu de siguranță (securitate)* "este destinat să asigure continuitatea consumului impus de activitatea de exploatare, în situația în care stocul curent a fost epuizat și reîntregirea lui întârzie, ca urmare a nerespectării termenelor de livrare de către furnizori, a creșterii ritmului consumului peste limitele estimate, din cauza altor disfuncționalități, care intervin în procesul aprovizionării."[3].

- *stoc de speculație* care se constituie în situația existenței unui excedent de trezorerie și unei conjuncturi favorabile de piață (costuri de achiziție mai reduse);

- *stoc zero,* "ceea ce presupune că procesul de exploatare s-ar desfășura fără stocuri sau cu stocuri foarte mici".[4]

Înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor și beneficiilor. În general, datele de transfer al controlului, de transfer al proprietății și de livrare coincid. Totuși, pot exista decalaje de timp, de exemplu, pentru:[5]

- bunurile vândute în consignație sau stocurile la dispoziția clientului;

- stocurile gajate livrate creditorului beneficiar al gajului, care rămân în evidența debitorului până la vânzarea lor;

- bunurile recepționate pentru care nu s-a primit încă factura, care trebuie înregistrate în activele cumpărătorului;

- bunurile livrate și nefacturate, care trebuie scoase din evidență, transferul de proprietate având loc;

---

[1] Mironiuc, M., *Fundamentele științifice ale gestiunii financiar-contabile a întreprinderii*, Ed. Universității "Alexandru Ioan Cuza" Iași, 2009, p. 175

[2] Budugan, D., Georgescu, I., Berheci, I., Bețianu, L., *Op. cit.*, p. 41

[3] Mironiuc, M., *Op. cit.*, p. 179

[4] Budugan, D., Georgescu, I., Berheci, I., Bețianu, L., *Op. cit.*, p. 41

[5] *.* *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 283

- bunurile vândute și nelivrate încă, pentru care a avut loc transferul proprietății. De exemplu, la vânzările în condiția de livrare “ex-work”, bunurile vândute ies din stocul vânzătorului din momentul punerii lor la dispoziția cumpărătorului etc.

Indiferent de situaţia concretă a stocurilor şi producţiei în curs de execuţie, pentru înregistrarea în contabilitate se impune evaluarea acestor active.

2.1.2. Particularităţile evaluării stocurilor

Pe lângă regulile generale de evaluare, valabile pentru toate activele din dotarea unei entităţi, în procesul de evaluare a stocurilor intervin anumite particularităţi.

În cazul unui prestator de servicii costul stocurilor cuprinde manopera şi alte costuri legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum şi cheltuielile de regiile corespunzătoare. Manopera și alte costuri legate de vânzare și de personalul angajat în administrația generală nu se includ, ci sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt suportate. Costul stocurilor unui prestator de servicii nu include marjele de profit sau cheltuielile de regie neatribuibile, care sunt adesea încorporate în prețurile facturate de prestatorii de servicii.

Costul stocurilor care nu sunt de obicei fungibile[1] şi al acelor bunuri sau servicii produse şi destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale. Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse.

Identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente, care sunt de regulă fungibile.

Pentru stocurile la care nu poate fi aplicată metoda identificării specifice, legislaţia financiar-contabilă din ţara noastră[2] permite ca, în funcţie de specificul activităţii, la determinarea costului să fie folosite metoda costului standard, în activitatea de producţie, sau metoda preţului cu amănuntul, în comerţul cu amănuntul. ***Costul standard*** ia în considerare nivelurile normale ale consumurilor de materiale şi consumabile, manoperei, eficienţei şi capacităţii de producţie. Aceste niveluri trebuie

---

[1] Bunurile fungibile sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanţial unele de altele. (Potrivit DEX, care poate fi înlocuit cu altul de același fel, de aceeași calitate și aceeași cantitate, în cazul când formează obiectul unei obligaţii.)

[2] *.*. *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 286, alin. (1)

revizuite periodic şi ajustate, dacă este necesar, în funcţie de condiţiile existente la un moment dat.

Diferenţele de preţ faţă de costul de achiziţie sau de producţie trebuie evidenţiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

Repartizarea diferenţelor de preţ asupra valorii bunurilor ieşite şi asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

$$Coeficient \quad de \quad repartizare = \frac{S_{idp} + Dp_{ai}}{S_{is} + I_s}, \text{ în care:} \qquad (2.1.)$$

S_{idp} = Soldul iniţial al diferenţelor de preţ;

Dp_{ai} = Diferenţele de preţ aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulat de la începutul anului până la sfârşitul perioadei de referinţă;

S_{is} = Soldul iniţial al stocurilor la costul standard;

I_s = Valoarea intrărilor de stocuri în cursul perioadei la costul standard, cumulat de la începutul anului până la sfârşitul perioadei de referinţă.

Acest coeficient se înmulţeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune la costul standard, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieşite.

Coeficienţii de repartizare a diferenţelor de preţ pot fi calculaţi la nivelul conturilor sintetice de gradul I şi II, prevăzute în Planul de conturi general, pe grupe sau categorii de stocuri.

Diferenţele de preţ astfel stabilite la recepţia bunurilor respective se înregistrează proporţional asupra valorii bunurilor ieşite, cât şi asupra bunurilor rămase în stoc.

La sfârşitul perioadei, soldurile conturilor de diferenţe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preţ de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la cost de achiziţie, respectiv de producţie, după caz.

În comerţul cu amănuntul, pentru a determina costul stocurilor constituite din articole numeroase şi cu mişcare rapidă, care au marje similare (a se înţelege marja comerciantului sau adaosul comercial), poate folosită ***metoda preţului cu amănuntul.***

Costul bunurilor vândute este calculat prin deducerea valorii marjei brute din preţul de vânzare al stocurilor. Modificările operate asupra preţului de vânzare impun recalcularea marjei brute.[1]

Valoarea produselor şi serviciilor în curs de execuţie se determină prin inventarierea producţiei neterminate la sfârşitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acesteia la costurile de producție, utilizându-se două metode, şi anume:

- metoda directă;

[1] La calcularea procentului mediu de adaos comercial, soldul iniţial al contului de mărfuri şi valoarea intrărilor de mărfuri nu vor include TVA neexigibilă.

- metoda indirectă.

"*Metoda directă* presupune determinarea producţiei nefinite, obligatoriu prin inventariere"[1], operaţie care poate fi realizată pe stadii succesive de prelucrare sau pe piese şi pe operaţii.

"*Metoda indirectă* constă în determinarea producţiei nefinite pe seama datelor oferite de contabilitate, motiv pentru care ea mai este cunoscută şi sub denumirea de *metodă contabilă*."[2] Aceasta constă în deducerea din totalul cheltuielilor efectuate pe parcursul perioadei a cheltuielilor aferente producţiei finalizate.

În momentul inventarierii se constată şi elementele de activ lipsă sau degradate, cu mişcare lentă sau fără mişcare, care sunt evaluate la preţul de valorificare posibil de obţinut la o eventuală vânzare (imputare) a lor.

Activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanţ la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obţine prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin reflectarea unei ajustări pentru depreciere. "Prin ***valoare realizabilă netă a stocurilor*** se înțelege prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfăşurării normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, şi costurile estimate necesare vânzării."[3]

Cu ocazia ieşirii din entitate sau la darea în consum bunurile se evaluează şi se scad din gestiune la valoarea lor de intrare. Regula enunţată nu poate fi aplicată în toate cazurile şi pentru toate categoriile de bunuri.

Bunurile din stoc (materii prime, materiale, mărfuri, produse finite etc.) pot fi urmărite individual (bunuri identificabile) sau nu pot fi urmărite individual (bunuri interschimbabile, adică bunuri fungibile, care în interiorul fiecărei categorii nu pot fi în mod unitar identificabile după data intrării lor în depozit)[4].

Elementele identificabile sunt evaluate la ieşire la costurile lor reale de intrare. Costul acestor stocuri, care nu sunt de obicei fungibile şi al acelor bunuri sau servicii produse şi destinate unor comenzi distincte, trebuie determinat prin ***identificarea specifică*** a costurilor individuale.[5]

Elementele interschimbabile sunt evaluate la ieşire prin costul lor estimat de intrare. De aceea, în cazul elementelor fungibile s-au admis derogări de la regula generală (identificarea specifică), putându-se folosi metode specifice pentru evaluarea la ieşire.

---

[1] Budugan, D., *Contabilitate de gestiune*, Ed. PRO JUVENTUTE, Focşani, 1998, p. 125

[2] Budugan, D., Georgescu, I., Berheci, I., Beţianu, L., *Op. cit.*, p. 141

[3] Budugan, D., Georgescu, I., Păvăloaia, L., *Bazele contabilităţii. Cadrul conceptual şi aplicaţii*, Ed. Universităţii "Alexandru Ioan Cuza" Iaşi, 2013, p. 29

[4] Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Contabilitate financiară*, vol. II, Ed. Economică, Bucureşti, 1993, p. 216

[5] IAS 2 *Stocuri*, punctul 23, IASB, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară®*, *Norme oficiale emise la 1 ianuarie, 2013*, Partea A Cadrul general conceptual şi dispoziţii, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2013, p. A 589

În condiţiile în care pe parcursul desfăşurării activităţii aceleaşi feluri de bunuri se procură la costuri diferite, pentru evaluarea cantităţii de stocuri ieşite sau consumate, având la bază valoarea de intrare (costul estimat de intrare) a acestora, se recomandă următoarele metode de evaluare:[1]

-metoda costului mediu ponderat (CMP);

-metoda primului intrat-primului ieşit (First in-First out – FIFO);

-metoda ultimului intrat-primului ieşit (Last in-First out – LIFO);

Metoda costului mediu ponderat (CMP) presupune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei şi a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după fiecare recepţie, iar perioada de calcul nu trebuie să depăşească durata medie de stocare. Relaţia de calcul aplicată este următoarea:

$$CMUP_i = \frac{Vsi + VI}{Qsi + QI}, \text{ în care:} \qquad (2.2.)$$

Vsi= valoarea bunurilor aflate în stoc înaintea ultimei intrări;

VI= valoarea bunurilor intrate la alt preţ;

Qsi= cantitatea din stoc înaintea ultimei intrări;

QI= cantitatea bunurilor intrate la alt preţ.

Potrivit metodei ***"primul intrat – primul ieşit" (FIFO)***, elementele stocabile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al primei intrări (lot) în ordinea cronologică a vechimii loturilor intrate în entitate. Dacă lotul ieşit nu este acoperit în totalitate (cantitativ) din cel mai vechi lot intrat se apelează la costul de achiziţie/producţie al lotului următor, în ordine strict cronologică.

Potrivit metodei ***"ultimul intrat – primul ieşit"*** **(LIFO)**, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie/producţie al lotului anterior, în ordine cronologică.

Aceste metode de evaluare a ieșirilor se pot aplica și investițiilor pe termen scurt, cu excepţia depozitelor bancare pe termen scurt.

Potrivit punctului 25 din IAS 2 "Stocuri", costul stocurilor fungibile trebuie determinat cu ajutorul metodei FIFO sau a costului mediu ponderat. IAS 2 "Stocuri" nu autorizează şi determinarea costului stocurilor pe baza metodei LIFO şi nu permite ca diferențele de curs valutar care rezultă direct la achiziționarea recentă a stocurilor facturate în valută să fie incluse în costul de achiziţie a stocurilor.[2]

În alegerea metodelor de evaluare a ieşirilor de stocuri entităţile au libertate deplină şi, deşi criteriul de bază al opţiunilor ar trebui să-l reprezinte fidelitatea

---

[1] Dumbravă, P., Pop, A., *Contabilitatea de gestiune în comerț și turism*, Ed. Intelcredo, Deva, 1995, p. 122

[2] *. IASB, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară**, *Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2013*, Partea A Cadrul general conceptual şi dispoziţii, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2013, p. A 583

informaţiilor oferite, entităţile sunt tentate să folosească acele metode care le permit obţinerea de avantaje fiscale.

Potrivit prevederilor legale, metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvenţă pentru elemente similare de natura stocurilor şi a activelor fungibile de la un exerciţiu la altul. Dacă, în situaţii excepţionale, administratorii decid să schimbe metoda pentru un anumit element de stocuri sau alte active fungibile, în notele explicative trebuie să fie prezentate următoarele informaţii:[1]

- motivul schimbării metodei;
- efectele schimbării asupra rezultatului.

Entităţile trebuie să folosească aceleaşi metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură şi utilizare similare. Noţiunea de "utilizare similară" este proprie fiecărei entităţi. Pentru stocurile cu natură sau utilizare diferită, folosirea unor metode diferite de calcul al costului poate fi justificată.

O diferenţă în localizarea geografică nu este suficientă pentru a justifica alegerea de metode diferite.

2.1.3. Organizarea contabilităţii sintetice şi analitice a stocurilor

Conducerea şi organizarea contabilităţii stocurilor se realizează, în conformitate cu reglementările contabile, după una din următoarele metode:[2]

- metoda (sistemul) inventarului permanent;
- metoda (sistemul) inventarului intermitent.

Metoda inventarului permanent constă în utilizarea conturilor de stocuri în care se înregistrează cronologic toate operaţiile de intrare şi ieşire a bunurilor. Întrucât în conturile (sintetice şi analitice) de stocuri, operaţiile de intrare şi ieşire se înregistrează pe măsura apariţiei lor, ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a valorii sau a valorii şi cantităţii stocurilor, metoda este denumită "inventar permanent". Folosirea acestei metode permite cunoaşterea în permanenţă, pe baza informaţiilor oferite de contabilitatea sintetică, a stocului scriptic existent la un moment dat. În contabilitatea sintetică a stocurilor se vor regăsi următoarele informaţii:[3]

-*Existentul iniţial* debitor, la începutul fiecărei perioade, care va coincide cu existentul final de la sfârşitul perioadei precedente;

-*Intrările* din cursul perioadei, pe baza documentelor justificative, înregistrate în debitul conturilor de stocuri, formând rulajul debitor;

---

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 287, alin. (1)

[2] Idem, punctul 289

[3] Pântea, I.P., *Managementul contabilităţii româneşti*, vol. I, Ed. Intelcredo, Deva, 1998, p. 221

-Ieşirile din cursul perioadei înregistrate în creditul conturilor de stocuri, care dau conţinut rulajului creditor;

-Existentul scriptic stabilit ori de câte ori este necesar şi la sfârşitul fiecărei perioade pe baza relaţiei:

Existent scriptic = Existent iniţial + Intrări – Ieşiri (2.3.)

În funcţie de categoria valorică adoptată pentru evidenţa stocurilor, sistemul inventarului permanent poate îmbrăca mai multe variante:[1]

-inventar permanent la cost efectiv (de achiziţie/producţie);

-inventar permanent la cost standard.

În cazul folosirii metodei inventarului permanent, contabilitatea analitică a stocurilor se poate organiza în funcţie de specificul activităţii şi de necesităţile proprii de informare a echipei manageriale după una din următoarele metode:[2]

1) Metoda operativ-contabilă (pe solduri) constă în evidenţierea cantitativă a bunurilor (pe "Fişe de magazie") pe feluri, la locurile de depozitare, iar la contabilitate este organizată evidenţa valorică pe gestiuni, şi în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de bunuri, după caz. La contabilitate se deschid "Fişe centralizatoare a mişcărilor valorice pe grupe de bunuri", în care înregistrările se fac numai valoric fie document cu document, fie pe baza unor fişe centralizatoare.[3] Controlul dintre înregistrările efectuate la locurile de depozitare şi cele din contabilitate se realizează lunar, prin evaluarea stocurilor cantitative din "Fişele de magazie" în "Registrul stocurilor".

2) Metoda cantitativ-valorică (pe fişe de cont analitic)[4] constă în organizarea unei evidenţe cantitative la locurile de depozitare, pe feluri de stocuri, iar în contabilitate a evidenţei cantitativ-valorice, desfăşurată pe gestiuni şi pe feluri de bunuri în "Fişele de cont analitic".

Evidenţa cantitativă de la gestiuni se ţine cu ajutorul "Fişelor de magazie" aranjate în ordinea "Fişelor de cont analitic" de la contabilitate. Înregistrările în "Fişele de magazie" se fac zilnic de către gestionar, pe baza documentelor de intrare şi de ieşire a stocurilor. După înregistrarea în evidenţa de la locurile de depozitare, documentele de intrare-ieşire a stocurilor se predau pe bază de borderou la contabilitate, unde sunt sistematizate în "Fişele de cont analitic pentru valori materiale", stabilindu-se stocurile şi soldurile. Pe baza aceloraşi documente se întocmesc situaţiile centralizatoare privind intrările şi ieşirile de stocuri, care servesc la înregistrarea în contabilitatea sintetică.

---

[1] Negruţiu, M., Dumitrana, M., Bîrsan, L.L., *Contabilitatea în comerţ şi turism*, Ed. Maxim, Bucureşti, 1998, p. 77

[2] Paraschivescu, M.-D., Păvăloaia, W., Toma, C., Ţugui, Al., Istrate, C., *Op. cit.*, p. 146

[3] Dumbravă, P., Pop, A., *Op. cit.*, p. 113

[4] Dumitrean, E., Scorţescu, Gh., Toma, C., Berheci, I., Mardiros, D.-N., *Contabilitate financiară I*, Vol. I, Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2002, p. 180

Controlul concordanţei şi exactităţii înregistrărilor din evidenţa de la locurile de depozitare şi din contabilitate se realizează periodic prin punctaje între cantităţile înscrise în fişele de magazie cu cele din fişele de cont analitic de la contabilitate.

3) Metoda global-valorică [1] constă în organizarea evidenţei valorice a elementelor stocabile atât la locurile de depozitare, cât şi în contabilitate. Această metodă se aplică, în principal, pentru evidenţa mărfurilor şi ambalajelor din entităţile de desfacere cu amănuntul.

Evidenţa stocurilor la locurile de gestionare se realizează cu ajutorul "Raportului de gestiune", întocmit în două exemplare, în care sunt înregistrate zilnic intrările şi ieşirile de stocuri (exprimate valoric), pe baza documentelor justificative, stabilindu-se şi soldul la sfârşitul zilei. Primul exemplar al "Raportului de gestiune" (se întocmeşte în două exemplare) împreună cu documentele justificative se predau la contabilitate. Datele primite de la gestiuni se centralizează în cadrul "Fişei de cont pentru operaţii diverse" întocmită pentru fiecare gestiune în parte.

Controlul concordanţei dintre înregistrările efectuate în evidenţa gestiunii cu cea din contabilitatea stocurilor se realizează periodic.

Metoda inventarului permanent oferă avantajul cunoaşterii în permanenţă a existentului de stocuri, pe baza datelor contabilităţii, ceea ce asigură un control gestionar mai riguros al bunurilor aflate în proprietatea societăţii. Periodic, existentul scriptic se compară cu situaţia faptică constatată cu ocazia inventarierilor şi se stabilesc eventualele diferenţe (plusuri sau minusuri) de inventar. Deşi presupune un volum mai mare de muncă (prin înregistrarea în contabilitate a tuturor operaţiilor de intrare-ieşire), aplicarea metodei se justifică cel puţin prin funcţia gestionară a contabilităţii – păstrarea integrităţii activelor entităţii.

Metoda inventarului intermitent porneşte de la concepţia de bază că bunurile nu se aprovizionează în scopul stocajului, ci al consumului sau revânzării, motiv pentru care în momentul achiziţiei lor nu se reflectă în conturile de stocuri, ci direct în conturile specifice de cheltuieli[2]. Conturile de stocuri intervin doar la sfârşitul fiecărei perioade de gestiune şi reflectă stocurile de bunuri constatate prin inventariere. La începutul perioadei următoare stocurile existente sunt anulate, prin majorarea cheltuielilor corespunzătoare.

Deoarece mişcările din cursul perioadei nu se înregistrează în conturile de stocuri, pe baza datelor contabilităţii nu pot fi cunoscute stocurile scriptice. Pentru determinarea stocurilor existente, potrivit prevederilor legale, entităţile care utilizează metoda inventarului intermitent efectuează inventarierea faptică a stocurilor conform politicilor contabile, dar nu mai târziu de finele perioadei de raportare pentru care au

---

[1] Budugan, D., Georgescu, I., Berheci, I., Beţianu, L., *Op. cit.*, pp. 87-88

[2] Paraschivescu, M.-D., Păvăloaia, W., Toma, C., Ţugui, Al., Istrate, C., *Op. cit.*, p. 147

de determinat obligaţii fiscale.[1] Operaţia de inventariere a stocurilor se realizează cu respectarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.[2]

Metodologia de lucru impusă de sistemul inventarului intermitent este diferită în funcţie de provenienţa stocurilor. Astfel, ***pentru stocurile intrate din afara entităţii*** se parcurg următoarelor etape:

- la începutul fiecărei luni, stocurile constatate prin inventariere la sfârşitul perioadei precedente se anulează, prin majorarea cheltuielilor;
- pe parcursul lunii, achiziţiile de bunuri se înregistrează direct în conturile specifice de cheltuieli;
- ieşirile normale (consum sau vânzare, în funcţie de destinaţie) de stocuri din cursul perioadei nu se înregistrează în contabilitate;
- la sfârşitul lunii se inventariază stocurile existente şi se înregistrează în contabilitate, în debitul contului de stocuri, prin diminuarea cheltuielilor corespunzătoare.

După parcurgerea acestor etape, soldul contului de cheltuieli va reflecta valoarea stocurilor ieşite în cursul lunii, calculată în baza relaţiei:[3]

Ieşiri = Stoc iniţial + Intrări – Stoc final (2.4.)

Practic, inventarul intermitent constă în stabilirea ieşirilor normale şi înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârşitul perioadei.

Inventarul intermitent nu se utilizează în comerţul cu amănuntul în situaţia în care se aplică metoda global-valorică, pentru evidenţa analitică a stocurilor.

În cazul **stocurilor provenite din producţie proprie**, etapele care trebuie parcurse sunt următoarele:

- se anulează stocurile de producţie constatate la sfârşitul perioadei anterioare prin inventariere în corespondenţă cu veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;
- bunurile obţinute din producţie proprie nu se înregistrează în evidenţa sintetică, ci doar în cadrul celei operative ţinută la locurile de depozitare;
- pe măsura vânzării (ieşirii din gestiune) a stocurilor, acestea vor fi înregistrate asupra conturilor de venituri fără a fi necesară operaţia de destocare a lor (descărcarea gestiunii);

---

[1] *. *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 291, alin. (2)

[2] Aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 2.861/09.10.2009 publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 704/20.10.2009

[3] Dumitrean, E., Scorţescu, Gh., Toma, C., Berheci, I., Mardiros, D.-N, *Op. cit.*, Vol. I, p. 187

- bunurile provenite din producţie proprie sunt inventariate la sfârşitul perioadei şi se înregistrează în conturile corespunzătoare de stocuri prin majorarea veniturilor aferente costurilor stocurilor de produse.

Deşi prezintă avantajul că reduce munca de înregistrare în contabilitate (prin neînregistrarea ieşirilor normale din cursul perioadei), folosirea acestei metode generează şi unele dezavantaje:

- pe baza informaţiilor contabilităţii, nu poate fi cunoscut stocul existent la un moment dat, ceea ce necesită efectuarea de inventarieri periodice, cel puţin la sfârşitul fiecărei perioadei de raportare pentru care se datorează obligaţii fiscale;

-nu identifică diferenţele de inventar, întrucât stocurile constatate la inventarierea faptică nu pot fi comparate cu stocurile scriptice (despre care nu există informaţii); în consecinţă, nu apar noţiunile de plusuri şi minusuri de inventar;

-nu asigură un control riguros al gestiunii stocurilor şi al integrităţii acestora, fiind considerată "normală" situaţia constatată la inventariere; eventualele abateri faţă de situaţia reală vor afecta în plus sau minus cheltuielile entităţii.

Remarcă: *Dacă în cazul aplicării metodei inventarului permanent stocurile pot fi evaluate atât la costuri standard cât şi la costuri efective, în varianta utilizării inventarului intermitent evaluarea stocurilor se realizează numai la costuri efective.*

2.1.4. Câteva documente justificative folosite în contabilitatea stocurilor

La baza înregistrării în contabilitate a operaţiilor cu stocuri stau următoarele documente justificative de bază:[1]

Factura[2] (modul de prezentare în fig. nr. 2.1.) *serveşte* ca document: pe baza căruia se întocmeşte instrumentul de decontare a bunurilor livrate şi serviciilor prestate; de însoţire a bunurilor pe timpul transportului; de încărcare în gestiunea cumpărătorului; justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului şi a cumpărătorului.

Se întocmeşte, de regulă, în trei exemplare, pe baza dispoziţiei de livrare, avizului de însoţire a mărfii sau altor documente care atestă livrarea de bunuri şi/sau prestarea de servicii, de către furnizor sau de către un terţ, atunci când serviciul de facturare este externalizat (cu îndeplinirea condiţiilor impuse de prevederile legislative).

[1] ∴ Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 2.634/5.11.2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 910/9.12.2015

[2] ∴ Legea nr. 227/8.09.2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015, cu modificările şi completările ulterioare, art. 319-Facturarea

FACTURA

Furnizor ....
Nr.ord.reg.com./an..........................
Capital social.........................
C.I.F..
Sediul..
Judeţul..
Contul...
Banca..
Telefon..

Cumpărător...
Nr.ord.reg.com/an................................
C.I.F..
Sediul..
Judeţul..
Contul...
Banca..

Nr. facturii................................. Data (ziua, luna, anul).......................... Aviz de însoţire a mărfii.............

Cota T.V.A .... %

<table>
<tr><td>Nr. crt.</td><td>Denumirea produselor sau a serviciilor</td><td>U.M.</td><td>Cantitatea</td><td>Preţul unitar (fără T.V.A) -lei-</td><td>Valoarea -lei-</td><td>Valoare T.V.A -lei-</td></tr>
<tr><td>0</td><td>1</td><td>2</td><td>3</td><td>4</td><td>5(3x4)</td><td>6</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2" rowspan="2">Semnătura şi ştampila furnizorului</td><td colspan="2" rowspan="2">Date privind expediţia:
Nume delegat..............................
C.I. Seria........Nr.........................
eliberată...........................
CNP..
Mijoc de transport.......................
Nr..
Expediţia s-a făcut în prezenţa noastră la data de...............ora.....
Semnăturile................................</td><td>Total,
din care:
accize</td><td></td><td>x</td></tr>
<tr><td>Semnătura de primire</td><td colspan="2">Total de plată (col. 5+col.6)</td></tr>
</table>

Fig. nr. 2.1. *Factura*

Circulă: la furnizor la: compartimentul care efectuează controlul financiar preventiv; persoanele autorizate să dispună încasări în contul de la bancă al entităţii; compartimentul desfacere, în vederea înregistrării în evidenţele operative şi pentru eventualele reclamaţii ale clienţilor (exemplarul 2, la care se anexează dispoziţia de livrare) şi la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitate (exemplarul 3); la cumpărător la compartimentul: aprovizionare, pentru confirmarea operaţiunii; care efectuează operaţiunea de control financiar preventiv, pentru acordarea vizei; financiar-contabil, pentru acceptarea plăţii, precum şi pentru înregistrarea în contabilitate (exemplarul 1).

Se arhivează: la furnizor la compartimentul desfacere (exemplarul 2) şi la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 3), iar la cumpărător la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1).

Avizul de însoţire a mărfii (modul de prezentare în fig. nr. 2.2.) *serveşte* ca document justificativ pentru: însoţirea mărfii pe timpul transportului; întocmirea facturii; transferul valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiaşi entităţi; primirea în gestiune; descărcarea din gestiune a bunurilor cedate cu titlu gratuit.

Furnizor .... (denumirea, forma juridică) Nr. de înmatriculare în Registrul comerţului/anul .... Nr. de înregistrare fiscală .... Sediul (localitatea, str. nr.) .... Judeţul	Cumpărător .... (denumirea, forma juridică) Nr. de înmatriculare în Registrul comerţului/anul .... Nr. de înregistrare fiscală .... Sediul (localitatea, str. nr.) .... Judeţul ....

AVIZ DE ÎNSOŢIRE A MĂRFII

Nr. ....

Data (ziua, luna, anul) ......

Nr. crt.	SPECIFICAŢIA (produse, ambalaje etc.)	U.M.	Cantitatea livrată	Preţul unitar (fără T.V.A.) - lei -	Valoarea - lei -
0	1	2	3	4	5
Semnătura şi ştampila furnizorului	Date privind expediţia Numele delegatului .... Cartea de identitate seria ..... nr. .... eliberat/ă .... Mijlocul de transport .... nr. .... Expedierea s-a efectuat în prezenţa noastră la data de .... ora .... Semnăturile			TOTAL:	
				Semnătura de primire	

14-3-6A

Fig. nr. 2.2. *Avizul de însoţire a mărfii*

De asemenea, acesta *serveşte* ca document de însoţire a bunurilor în următoarele situaţii:

-din motive obiective şi cu caracter excepţional nu se poate întocmi factura odată cu livrarea bunurilor;

-pentru o singură livrare sunt necesare mai multe transporturi, caz în care avizele de însoţire sunt întocmite pentru fiecare mijloc de transport şi pentru fiecare transport cu menţiunea "urmează factura";

-au loc livrări cu caracter de continuitate, iar clauzele contractuale prevăd facturarea periodică a livrărilor;

-pentru bunurile trimise la terţi pentru prelucrare, caz în care pe aviz se face menţiunea "pentru prelucrare";

-pentru transferurile de bunuri între gestiunile aceleiaşi entităţi, dispersate teritorial, cu menţiunea "fără factură".

Se întocmeşte, în două sau mai multe exemplare, de către entităţile care nu au posibilitatea întocmirii facturii în momentul livrării produselor, mărfurilor sau altor valori materiale, precum şi în alte situaţii stabilite prin procedurile proprii ale entităţii. Dacă datele valorice (prețul unitar şi valoarea) nu se înscriu în Avizul de însoţire a mărfii, aceste date trebuie să se regăsească într-un alt document justificativ care stă la baza înregistrării în contabilitate a valorii bunurilor. În cazul transferului de bunuri între gestiunile aceleiaşi entităţi, dispersate teritorial, precum şi al transportului bunurilor cedate cu titlu gratuit (mostre, bunuri date pentru stimularea vânzării sau testări la locul de desfacere, premii, materiale promoţionale etc.) avizul de însoţire a mărfii va purta menţiunea "Fără factură", după caz. Pe avizul de însoţire a mărfii emis pentru valori materiale trimise pentru prelucrare la terţi se face menţiunea "Pentru prelucrare la terţi".

În celelalte situaţii decât cele prevăzute mai sus se face menţiunea cauzei pentru care s-a întocmit avizul de însoţire a mărfii şi nu factura.

Circulă, după caz, la: <u>furnizor</u>: delegatul entităţii care face transportul sau al clientului, pentru semnare de primire; compartimentul desfacere, pentru înregistrarea cantităţilor livrate în evidenţele acestuia şi pentru întocmirea facturii; compartimentul financiar-contabil; <u>cumpărător</u>: magazie, pentru încărcarea în gestiune a produselor, mărfurilor sau altor valori materiale primite, după efectuarea recepţiei de către comisia de recepţie şi după consemnarea rezultatelor; compartimentul aprovizionare, pentru înregistrarea cantităţilor aprovizionate în evidenţa acestuia; la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică şi analitică.

Se arhivează, după caz, la: <u>furnizor</u>: la compartimentul desfacere; la compartimentul financiar-contabil; la cumpărător: la compartimentul financiar-contabil.

Nota de recepţie şi constatare de diferenţe (modul de prezentare în fig. nr. 2.3.) *serveşte* ca document justificativ pentru: recepţia bunurilor aprovizionate; încărcarea în gestiune; înregistrarea în contabilitate.

Nota de recepție și constatare de diferențe se foloseşte ca document de recepție obligatoriu numai în cazul:

- bunurilor materiale cuprinse într-o factură sau aviz de însoțire a mărfii, care fac parte din gestiuni diferite;
- bunurilor materiale primite spre prelucrare, în custodie sau în păstrare;
- bunurilor materiale procurate de la persoane fizice;
- bunurilor materiale care sosesc neînsoțite de documente de livrare;
- bunurilor materiale care prezintă diferențe la recepție;
- mărfurilor intrate în gestiunile la care evidența se ține la preț de vânzare.

Atunci când nu este obligatorie întocmirea notei de recepție și constatare de diferențe, recepția și încărcarea în gestiune, după caz, și înregistrarea în

contabilitate se fac pe baza documentului de livrare care însoțește transportul (factura, avizul de însoțire a mărfii etc.).

Entitatea................................

NOTĂ DE RECEPȚIE ȘI CONSTATARE DE DIFERENȚE

<table>
<tr><td rowspan="2">Număr document</td><td colspan="3">Data</td><td rowspan="2">Factură
Nr.
Aviz de însoțire a mărfii</td></tr>
<tr><td>Ziua</td><td>Luna</td><td>Anul</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
</table>

Subsemnații, membrii comisiei de recepție, am procedat la recepționarea valorilor materiale furnizate de .... din .... cu vagonul/auto nr..., documente însoțitoare .... delegat .... constatându-se următoarele:

<table>
<tr><td rowspan="2">Nr. Crt</td><td rowspan="2">Denumirea bunurilor recepționate</td><td rowspan="2">U/M</td><td rowspan="2">Cantitatea conform documente</td><td colspan="3">Recepționat</td></tr>
<tr><td>Cantitate</td><td>Preț unitar</td><td>Valoare</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="6">Comisia de recepție</td><td>Primit în gestiune</td></tr>
<tr><td colspan="2">Nume și prenume</td><td>Semnătura</td><td>Nume și prenume</td><td colspan="2">Semnătura</td><td rowspan="4"></td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td></td><td></td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td></td><td></td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td></td><td></td><td colspan="2"></td></tr>
</table>

14-3-1A t2

Fig. nr. 2.3. *Nota de recepție și constatare de diferențe* (față)

Dacă bunurile materiale sosesc în tranșe, se întocmește câte un formular pentru fiecare tranșă, care se anexează apoi la factură sau la avizul de însoțire a mărfii.

În condițiile în care nu se înscriu datele valorice în Nota de recepție și constatare de diferențe, este obligatoriu ca acestea să se regăsească într-un alt document justificativ care stă la baza înregistrării în contabilitate a valorii bunurilor.

Atunci când se constată diferențe la recepție, entitățile trebuie să stabilească prin proceduri proprii informațiile caretrebuie să fie înscrise în Nota de recepție și constatare de diferențe (de exemplu: cantitatea și valoarea constatate plus/minus, persoanele care au făcut recepția și alte mențiuni, în funcție de necesități).

Determinarea cantităţii s-a făcut prin	Pe cântarul nr.	Determinarea calităţii s-a făcut prin proba ....nr ....

Expeditor .... Cărăuş ....Însoţitor ....
Staţia de expediţie .... Staţia de destinaţie ....
Data eliberării .... Data expedierii .... Data sosirii ....
Delegaţii furnizorului (cărăuş neutru) care au participat la recepţie:

Participanţi la recepţie					Alte menţiuni
Reprezentant al:	Numele şi prenumele	Calitatea	Carte de identitate	Semnătura	
			Diferenţe (±)		

*	Denumirea bunurilor recepţionate	Cod	U/M	Cantitatea	Preţ unitar	Valoare

Concluziile comisiei de recepţie ....
....
....
Punctul de vedere al delegatului furnizorului/cărăuşului (delegatul neutru) ....
....
....

*) Tip document (operaţie)

Fig. nr. 2.3. *Nota de recepţie şi constatare de diferenţe* (verso)

Documentul *se întocmeşte* în două sau trei exemplare, la locul de depozitare sau în entitatea cu amănuntul, după caz, pe măsura efectuării recepţiei. În situaţia în care la recepţie se constată diferenţe, documentul se întocmeşte în trei exemplare de către comisia de recepţie legal constituită. Dacă bunurile materiale sosesc în tranşe, se întocmeşte câte un formular pentru fiecare tranşă, care se anexează apoi la factură sau la avizul de însoţire a mărfii. Datele de pe verso formularului se completează numai atunci când se constată diferenţe la recepţie.

Circulă: la gestiune, pentru încărcarea în gestiune a bunurilor materiale recepţionate (toate exemplarele); la compartimentul financiar-contabil, pentru întocmirea formelor privind reglementarea diferenţelor constatate (toate exemplarele), precum şi pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică şi analitică, ataşată la documentele de livrare (factura sau avizul de însoţire a mărfii); la entitatea furnizoare

(exemplarul 2) şi la entitatea de transport (exemplarul 3), pentru comunicarea lipsurilor stabilite.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Bonul de consum/Bonul de consum colectiv (modul de prezentare în fig. nr. 2.4. şi fig. 2.5.) *serveşte* ca document justificativ pentru: eliberarea din magazie a materialelor; scăderea din gestiune; înregistrarea în contabilitate.

Entitatea .... PRODUS/LUCRARE (COMANDA) .... REPER.............................. NR. .... DENUMIREA PIESEI .... NORMA	Buc. lansate	BON DE CONSUM

Număr document	Data eliberării			Predător	Primitor	Nr. Comandă
	Ziua	Luna	Anul			Cod produs

DENUMIREA MATERIALULUI (inclusiv sortiment, marca, profil, dimensiune)		Cantitate necesară	Cod	U/M	Cantitatea eliberată	Preţul unitar	Valoarea
Cf. normei tehnice		1					
		2	x			x	x
Înloc.		1					
		2	x			x	x

Data şi semnătura	Şef compartiment	Gestionar	Primitor

14-3-4A 1/2 A4 t2

Fig. nr. 2.4. *Bon de consum*

Se întocmeşte în două exemplare, pe măsura lansării, respectiv eliberării materialelor din magazie pentru consum, de către compartimentul care efectuează lansarea, pe baza programului de producţie şi a consumurilor normate, sau de către alte compartimente ale entităţii, care solicită materiale pentru a fi consumate.

Circulă la: persoanele autorizate să semneze pentru acordarea vizei de necesitate (ambele exemplare); persoanele autorizate să aprobe folosirea altor materiale, în cazul materialelor înlocuitoare; magazia de materiale, pentru eliberarea cantităţilor prevăzute, semnându-se de predare de către gestionar şi de primire de către delegatul care primeşte materialele (ambele exemplare); compartimentul financiar-contabil, pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitatea sintetică şi analitică (ambele exemplare).

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Entitatea				Produs, lucrare (comandă)			BON DE CONSUM (COLECTIV)
Număr document	Data			Predător	Primitor	Nr. comandă	
	Ziua	Luna	Anul			Cod produs	

Nr. crt.	Denumirea materialelor (inclusiv sortiment, marca, profil, dimensiune)	Cantitatea necesară	Cod	U/M	Cantitatea eliberată	Prețul unitar	Valoarea

Data și semnătura	Șef compartiment	Gestionar	Primitor

14-3-4/aA

Fig. nr. 2.5. *Bon de consum (colectiv)*

Fișa de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință (modul de prezentare în fig. nr. 2.6.).

Entitatea .... Secția (locul de folosință)......	**FIȘA DE EVIDENȚĂ A MATERIALELOR DE NATURA OBIECTELOR DE INVENTAR ÎN FOLOSINȚĂ**
Numele și prenumele .... Marca ....Funcția	

Denumirea obiectelor (inclusiv seria, dimensiunea etc.)	Termenul de folosire	P/U	U/M	PRIMIRI				RESTITUIRI			
				Documentul		Canti-tatea	Semnă-tura	Documentul		Canti-tatea	Semnă-tura
				Data	Felul și nr.			Data	Felul și nr.		

14-3-9

Fig. nr. 2.6. *Fișa de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință*

Serveşte ca document de evidenţă a materialelor de natura obiectelor de inventar, a echipamentului şi materialelor de protecţie date în folosinţa personalului, până la scoaterea lor din uz. *Se întocmeşte* într-un exemplar, pe măsura dării în folosinţă a bunurilor, pe fiecare persoană, de către gestionarul care eliberează obiectele respective sau de către persoana desemnată săţină evidenţa acestora.

Nu circulă, fiind document de înregistrare.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Borderoul de achiziţie/ Borderoul de achiziţie (de la producătorii individuali)[1] (modul de prezentare în fig. nr. 2.7. şi fig. 2.8.) *serveşte* ca document: de înregistrare în gestiune a bunurilor cumpărate; justificativ de înregistrare în contabilitate a valorii bunurilor cumpărate; document pentru justificarea sumelor primite ca avans spre decontare pentru achiziţii sau pentru decontarea sumelor plătite pentru achiziţii.

Entitatea ....
Codul de identificare fiscală ....
Numărul de înmatriculare la oficiul registrului comerţului ....
Sediul (localitatea, str., număr) ....
Judeţul ....

BORDEROU DE ACHIZIŢIE
nr. .... data .....

Produsul	Codul	U/M	Cantitatea	Preţ unitar de achiziţie	Valoarea achiziţiei
TOTAL	x	x		x	

Semnătura achizitorului, 14-4-13

Fig. nr. 2.7. *Borderou de achiziţie*

Se întocmeşte în două exemplare de către persoana care efectuează aprovizionarea cu bunuri de pe piaţa ţărănească, de la producătorii individuali sau de la alte personae fizice, în momentul achiziţiei. Se semnează de către persoana care face achiziţiile respective şi de către gestionarul care primeşte bunul.

Circulă: la gestiune, pentru semnarea de primire a bunurilor şi întocmirea Notei de recepţie şi constatare de diferenţe (ambele exemplare), după caz; la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1); rămâne în carnet (exemplarul 2).

[1] Conform art. 20 lit. a) din Legea nr. 145/2014 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieţei produselor din sectorul agricol, după data de 2 mai 2015 (180 de zile de la data intrării în vigoare a Legii nr. 145/2014) se interzice utilizarea borderoului de achiziţie (de la producători individuali) (cod 14-4-13/b) pentru achiziţiile de la producătorii agricoli, persoane fizice, definiţi potrivit prevederilor respectivei legi

Entitatea ....
Codul de identificare fiscală ....
Numărul de înregistrare la Oficiul reg. com. ....
Sediul (localitatea, str., număr) ....
Județul ....

BORDEROU DE ACHIZIȚIE (de la producători individuali)
nr. .... data...........................

CONTRACT		Producător				Denumirea produselor	Cod	U/M	Cantitate	Preț unitar	Valoare	Avans	Suma plătită	Semnătura de primire a sumei
Nr.	Data	Numele și prenumele	Domiciliul	Actul de identitate										
				seria	nr.									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
TOTAL		x	x	x	x	x	x	x		x				x

14-4-13/b

Semnătura achizitorului,   Semnătura gestionarului,

Fig. nr. 2.8. *Borderou de achiziție (de la producători individuali)*

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1) și la delegatul achizitor (exemplarul 2).

Bon de predare, transfer, restituire (modul de prezentare în fig. nr. 2.9.). În cazul utilizării ca ***bon de predare a produselor*** la depozit *servește* ca: document de predare la magazie a produselor finite; document justificativ pentru încărcare în gestiune; document justificativ de înregistrare în evidența magaziei și în contabilitate; sursă de date pentru urmărirea realizării producției; sursă de date pentru calculul și plata salariilor.

Se întocmește în două exemplare, pe măsura predării la magazie a produselor, de către fabrică, uzină, secție, atelier etc.

Circulă la:

- magazia de produse finite, semnându-se de predare de către secție (atelier) și de primire în gestiune de către gestionar (ambele exemplare);
- compartimentul C.T.C. pentru efectuarea controlului tehnic de calitate, semnându-se pentru certificarea acestui control (ambele exemplare), după caz;
- compartimentul financiar-contabil pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitatea sintetică și analitică (exemplarul 1);
- compartimentul care urmărește realizarea producției (exemplarul 2).

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil sau persoana care conduce evidența (exemplarul 1) și la compartimentul care urmărește realizarea producției (exemplarul 2).

Entitatea							BON DE PREDARE,TRANSFER, RESTITUIRE
Număr document	Data			Predător	Primitor	Nr. comandă	
	Ziua	Luna	Anul			Cod produs	

Nr. crt.	Denumirea valorilor materiale (inclusiv sortiment, marcă, profil, dimensiune)	Cod	U/M	Cantitatea efectivă	Prețul unitar	Valoarea

Data și semnătura	Viza CTC (propus mișcarea)	Predător	Primitor

14-3-3A

Fig. nr. 2.9. *Bon de predare-transfer-restituire*

În cazul utilizării ca ***bon de predare a materialelor refolosibile*** la magazie *servește* ca: document de predare la magazie a materialelor refolosibile rezultate din secțiile de fabricație principale și auxiliare; document justificativ pentru încărcare în gestiune; document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Se întocmește în două exemplare, pe măsura predării la magazie a materialelor refolosibile de către secții, ateliere etc. și se semnează de șeful secției care dispune predarea.

Circulă la: magazia de materiale refolosibile, semnându-se de predare de către delegatul secției, atelierului etc. și de primire în gestiune de către gestionar (ambele exemplare); compartimentul financiar-contabil sau persoana care conduce evidența, pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitatea sintetică și analitică (exemplarul 1 pentru evidența materialelor și exemplarul 2 pentru evidența costurilor).

Se *arhivează* la compartimentul financiar-contabil (ambele exemplare).

În cazul utilizării ca ***bon de transfer*** între două gestiuni ale aceleiași entități *servește* ca: dispoziție de transfer a valorilor materiale de la o gestiune la alta în incinta entității și document justificativ pentru scădere din gestiunea predătorului și de încărcare în gestiunea primitorului.

Se întocmește în două exemplare, pe măsură ce se efectuează transferul, de către persoana care dispune transferul, care semnează la rubrica corespunzătoare.

Transferul se efectuează numai între gestiuni din incinta aceleiaşi entităţii. În cazul gestiunilor dispersate teritorial se întocmeşte Aviz de însoţire a mărfii.

Circulă la: magazia predătoare pentru eliberarea cantităţilor prevăzute, semnându-se de predare de către gestionar (ambele exemplare); delegatul magaziei primitoare care semnează de primire pe exemplarul 1 şi reţine exemplarul 2; compartimentul financiar-contabil, ambele exemplare, care, după confruntarea lor, stau la baza efectuării înregistrărilor în evidenţa magaziilor.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil (ambele exemplare).

În cazul utilizării ca ***bon de restituire*** *serveşte* ca: dispoziţie de restituire la magazie a valorilor materiale nefolosite (materiale şi semifabricate) de secţiile de fabricaţie principale şi auxiliare; document justificativ de încărcare în gestiunea primitorului; document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Se întocmeşte în două exemplare, pe măsura restituirii la magazie a valorilor materiale, de persoana care efectuează restituirea (secţii, ateliere etc.) şi care semnează la rubrica corespunzătoare.

Circulă la: magazie, pentru primirea cantităţilor restituite, semnându-se de predare de către delegatul secţiei (atelierului etc.) care face restituirea şi de primire de către gestionar (ambele exemplare); compartimentul financiar-contabil, pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitatea sintetică şi analitică (exemplarul 1 pentru evidenţa materialelor, exemplarul 2 pentru evidenţa costurilor).

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil (ambele exemplare);

Dispoziţia de livrare (modul de prezentare în fig. nr. 2.10.).

Furnizor ....

DISPOZIŢIE DE LIVRARE

Nr. ....
Data (ziua, luna, anul) ....

Veţi elibera produsele de mai jos către ....
prin delegatul .... cu delegaţia nr. ....
B.I./C.I seria .... nr. .... emis de ....

Nr. crt.	Denumirea produselor	U/M	Cantitatea		Preţul unitar
			Dispusă	Livrată	
0	1	2	3	4	5
Semnătura	Dispus livrarea		Gestionar		Primitor

14-3-5A

Fig. nr. 2.10. *Dispoziţie de livrare*

Serveşte ca document justificativ pentru: eliberarea din magazie a produselor, mărfurilor sau a altor valori materiale destinate vânzării, a bunurilor cedate cu titlu gratuit sau date pentru stimularea vânzării, după caz; scăderea din gestiunea magaziei

predătoare; întocmirea avizului de însoţire a mărfii sau a facturii, după caz; înregistrarea în contabilitate.

Se întocmeşte în două exemplare de către serviciul desfacere.

Circulă la: magazie, pentru eliberarea produselor, mărfurilor sau a altor valori materiale şi pentru înregistrarea în evidenţa magaziei, semnându-se de către gestionarul predător pentru cantităţile livrate (ambele exemplare); compartimentul desfacere, pentru înregistrarea bunurilor livrate în evidenţele acestuia şi pentru întocmirea avizului de însoţire a mărfii sau facturii, după caz (exemplarul 2).

Se arhivează la magazie (exemplarul 1) şi la compartimentul desfacere (exemplarul 2) sau compartimentul financiar-contabil, după caz.

Listă zilnică de alimente (modul de prezentare în fig. nr. 2.11.).

Entitatea..	Şef compartiment
LISTĂ ZILNICĂ DE ALIMENTE	
Cantina	

Efectiv la masă	Alocaţie - lei -	Drepturi - lei -	Recapitulaţia cheltuielilor pentru hrană			Mese servite	Dimineaţa*)	Prânz*)	Seara*)
			Economii sau depăşiri de alocaţie	Economii	Depăşiri	Efectiv la hrană			
			De la începutul perioadei (1.I.....)			Porţii preparate			
			Pe zi			Distribuite			
			La finele perioadei			Rămase			
			Aprobat, ...				Vizat, Compartiment financiar-contabil		
Total									
Consum efectiv - lei -									

Regimul	Efectiv	Dimineaţa	Ora 10	Prânz	Ora 16	Seara

*) Nu se completează de către unităţile sanitare 14-3-4/dA t2

Fig. nr. 2.11. *Listă zilnică de alimente* (faţă)

Semnificația coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:
S - Solicitat
E - Eliberat
V - Valoarea

ALIMENTE

Număr document	Data eliberării			Predător	Primitor
	Ziua	Luna	Anul		

Denumirea	U/M	Cod	Cantitatea		Preț unitar	V	Denumirea	U/M	Cod	Cantitatea		Pret unitar	V
			S	E						S	E		
							1. TOTAL						
							2. Lista suplimentară nr.						
							3. Alimente restituite cu nota nr.						
							4. Porții rămase						
							5. Ambalaje primite bon nr.						
							6. Ambalaje restituite bon nr.						

Întocmit, Gestionar, Bucătar,
Confirmat, Calculat,

Fig. nr. 2.11. *Listă zilnică de alimente* (verso)

Servește ca document justificativ pentru: stabilirea meniurilor zilnice; calculul alocației de hrană și urmărirea încadrării în nivelul acesteia; eliberarea din magazie a alimentelor necesare pregătirii hranei; înregistrarea în contabilitate.

Se întocmește în două exemplare de către cantinele de pe lângă instituțiile publice (învățământ, sănătate, asistență socială etc., organizații fără scop patrimonial finanțate din alocații bugetare etc.). Documentul se completează de către persoana desemnată de ordonatorul de credite sau conducătorul entității respective, pe baza centralizatorului întocmit pe meniuri.

Circulă la: compartimentul financiar-contabil, pentru calculație și viză și pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitatea sintetică și analitică (exemplarul 1); persoana autorizată să aprobe eliberarea alimentelor din magazie; magazia de alimente, pentru eliberarea cantităților de alimente prevăzute și semnare de predare de către gestionar, de primire de către bucătar, precum și de către persoana desemnată să asiste și să confirme predarea-primirea alimentelor (ambele exemplare); blocul alimentar, cantină etc., după caz, pentru urmărirea meniurilor preparate și a meselor servite (exemplarul 2).

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1) și la cantină etc., după caz (exemplarul 2).

Fişa de magazie (modul de prezentare în fig. nr. 2.12.) *serveşte* ca: document de evidenţă la locul de depozitare a intrărilor, ieşirilor şi stocurilor bunurilor, cu una sau cu două unităţi de măsură, după caz; document de contabilitate analitică în cadrul metodei operativ-contabile (pe solduri).

Entitatea......................	FIŞĂ DE MAGAZIE	Pagina ....
Magazia	Materialul (produsul), sortimentul, calitate, marcă, profil, dimensiune	
	U/M	Preţ unitar

Document			Intrări	Ieşiri	Stoc	Data şi semnătura de control
Dată	Număr	Fel				

14-3-8 A5 t2

Fig. nr. 2.12. *Fişa de magazie*

Se întocmeşte într-un exemplar, separat pentru fiecare fel de material şi se completează de către: compartimentul financiar-contabil la deschiderea fişei (datele din antet) şi la verificarea înregistrărilor (data şi semnătura de control); gestionar sau persoana desemnată, care completează coloanele privitoare la intrări, ieşiri şi stoc. Înregistrările în fişele de magazie se fac document cu document. Stocul se poate stabili după fiecare operaţiune înregistrată şi obligatoriu zilnic.

Nu circulă, fiind document de înregistrare.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Lista de inventariere (Cod 14-3-12) şi (Cod 14-3-12/b) /**Lista de inventariere (pentru gestiuni global-valorice** - Cod 14-3-12/a) - (modele de prezentare în fig. nr. 2.13.) *serveşte* ca document: pentru inventarierea bunurilor aflate în gestiunile entităţii; pentru stabilirea lipsurilor şi plusurilor de bunuri (imobilizări, stocuri materiale) şi a altor valori (elemente de trezorerie etc.); justificativ de înregistrare în evidenţa magaziilor (depozitelor) şi în contabilitate a plusurilor şi minusurilor constatate; pentru întocmirea registrului-inventar; pentru determinarea ajustărilor pentru depreciere/pierdere de valoare; centralizator al operaţiunilor de inventariere.

Entitatea Magazia	LISTĂ DE INVENTARIERE Data.........................								Gestiunea Loc de depozitare				Pagina	
Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Codul sau numărul de inventar	U/M	CANTITĂȚI				Preț unitar	VALOAREA CONTABILĂ			Valoarea de inventar	DEPRECIEREA	
				Stocuri		Diferențe			Valoarea	Diferențe			Valoarea	Motivul (cod)
				Faptice	Scriptice	Plus	Minus			Plus	Minus			
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Numele și prenumele	Comisia de inventariere			Gestionar (Responsabil mijloace fixe)				Contabilitate						
Semnătura														

14-3-12

Fig. nr. 2.13. *Lista de inventariere* (Varianta 1)

Entitatea.................... Pag. ....

Gestiunea..........................

LISTĂ DE INVENTARIERE

Data ....

Nr. crt.	Cod sau denumire	Inventar faptic

Comisia de inventariere
Numele şi prenumele
Semnătura

14-3-12/b

Fig. nr. 2.13. *Lista de inventariere* (Varianta 2)

Se întocmeşte într-un exemplar, la locurile de depozitare, anual sau în situaţiile prevăzute de dispoziţiile legale, de către comisia de inventariere, pe gestiuni, conturi de valori materiale, eventual grupe sau subgrupe, separat pentru bunurile entităţii şi separate pentru cele aparţinând altor entităţi, aflate asupra personalului entităţii la data inventarierii, primite pentru prelucrare etc. şi se semnează de către membrii comisiei de inventariere şi de către gestionar. În cazul bunurilor primite în custodie şi/sau

consignaţie, pentru prelucrare etc., se întocmeşte în două exemplare, iar copia se înaintează entităţii în a cărei evidenţă se află bunurile respective.

Entitatea:		LISTA DE INVENTARIERE Data................					Gestiunea:		Pag ...
Magazia							Loc de depozitare		
								DEPRECIEREA	
Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Cod	U/M	Cantitate	Preţ unitar de înregistrare în contabilitate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Valoarea	Motivul
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Total pagina	x	x		x	-			
Comisia de inventariere						Gestionar	Gestionar*)	Contabilitate	
Numele si prenumele									
Semnătura									

14-3-12/a

*) Se semnează de gestionarul primitor, în cazul predării-primirii gestiunii.

Fig. nr. 2.13. *Lista de inventariere* (*pentru gestiuni global-valorice*)

Circulă la: comisia de inventariere, pentru stabilirea minusurilor, plusurilor şi a deprecierilor constatate la inventar, precum şi pentru consemnarea în procesul-verbal a rezultatelor inventarierii; gestionar, prin semnarea fiecărei file, menţionând pe ultima filă a listei de inventariere că toate cantităţile au fost stabilite în prezenţa sa, că bunurile respective se află în păstrarea şi răspunderea sa; compartimentul financiar-contabil, pentru calcularea diferenţelor valorice şi semnarea listei de inventariere privind exactitatea soldului scriptic, precum şi pentru verificarea calculelor efectuate; conducătorul compartimentului financiar-contabil şi la compartimentul juridic, împreună cu procesele-verbale cuprinzând cauzele degradării sau deteriorării bunurilor, inclusiv persoanele vinovate, precum şi cu procesul-verbal al rezultatelor inventarierii pentru avizarea propunerilor făcute de către comisia de inventariere; conducătorul entităţii, împreună cu procesul-verbal al rezultatelor inventarierii, pentru a decide asupra soluţionării propunerilor făcute; entitatea căreia îi aparţin valorile

materiale primite în custodie, pentru prelucrare etc., în scopul comunicării eventualelor nepotriviri (exemplarul 2).

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Situația activelor gajate sau ipotecate (Cod 14-8-1) și **Situația bunurilor sechestrate** (Cod 14-8-1/a) -modul de prezentare în fig. nr. 2.14. și 2.15) *servesc* în calitate de jurnale auxiliare pentru ținerea contabilității angajamentelor asumate de către societate, reflectând eventuala datorie a entității față de terți, generată de angajamentele asumate.

Entitatea ....

SITUAȚIA ACTIVELOR GAJATE SAU IPOTECATE
la data de ....

Semnificația coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:
A - Valoarea totală a contractului
B - Perioada contractului
C - Denumirea creditorului

Nr. crt.	Denumirea/codul activului gajat sau ipotecat	Caracteristici	Cantitate	Preț	Valoare totală	Nr. și data încheierii contractului	A	B	C
1	2	3	4	5	6=4x5	7	8	9	10
Verificat,			Întocmit,						Cod 14-8-1

Fig. nr. 2.14. *Situația activelor gajate sau ipotecate*

Se întocmesc într-un exemplar sau în mai multe exemplare, după necesități, pe măsura încheierii contractelor care au la bază active gajate sau ipotecate, respectiv după încheierea procesului-verbal de sechestru de către executorul fiscal.

Entitatea ....

SITUAȚIA BUNURILOR SECHESTRATE
la data de ......

Nr. crt.	Denumirea/codul bunului sechestrat	Caracteristici	Cantitate	Preț	Valoare totală	Valoarea sechestrului
1	2	3	4	5	6=4x5	7
Verificat,		Întocmit,				Cod 14-8-1/a

Fig. nr. 2.15. *Situația bunurilor sechestrate*

Nu circulă, fiind documente de înregistrare contabilă.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

2.1.5. Contabilitatea stocurilor de materii prime și materiale

În categoria stocurilor de materii prime și materiale se includ: materiile prime, materialele consumabile și materialele de natura obiectelor de inventar.

Materiile prime participă direct la procesul de exploatare şi reprezintă substanţa de bază în obţinerea produselor şi serviciilor din obiectul de activitate al entităţii, în care se regăsesc total sau parţial, în starea iniţială sau transformată.

Pentru evidenţa acestor stocuri intervine contul de activ **301 "Materii prime"**, iar modul lui concret de funcţionare diferă în raport de metoda folosită în contabilizarea stocurilor de materii prime (inventar permanent sau intermitent).

În situaţia aplicării inventarului permanent funcţiunea contului **301** se prezintă astfel:

Debit	**301 "Materii prime" (inventar permanent)**		**Credit**
401, 408, 446, 321, 542	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime achiziţionate de la terţi	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime incluse pe cheltuieli, precum şi a celor constatate lipsă la inventar sau distruse	601
351, 401	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime aduse de la terţi		
451, 453	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime de la entităţi afiliate sau entităţi asociate şi entităţi controlate în comun	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime vândute ca atare	371
		- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime livrate unităţii sau subunităţilor	481, 482
481, 482	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime primite de la unitate sau subunităţi	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime trimise spre prelucrare sau în custodie la terţi	351
456	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime reprezentând aport în natură al acţionarilor/asociaţilor	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime ieşite prin donaţie sau distruse prin calamităţi	658
341, 345, 347	- Valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor şi produselor reţinute şi consumate ca materie primă în aceeaşi unitate, inclusiv a diferenţelor de preţ nefavorabile aferente		
601, 758	- Valoarea materiilor prime constatate plus la inventar, a celor primite cu titlu gratuit şi a celor rezultate din dezmembrări		
308	- Diferenţele de preţ în minus sau favorabile, aferente materiilor prime achiziţionate		
		Valoarea materiilor prime aflate în stoc	**S.F.D.**

Contabilitatea analitică a materiilor prime se ţine pe grupe, subgrupe şi pe fiecare fel de materie primă în parte.

În categoria materialelor consumabile se includ:

- *Materialele auxiliare* sunt bunuri care participă sau creează condiţii normale pentru desfăşurarea procesului de exploatare, fără a se regăsi, de regulă, în produsele obţinute;

- *Combustibilii* pot participa direct sau indirect la procesul tehnologic, asigurând transformarea materiilor prime şi materialelor auxiliare în producţie finită

sau în curs de execuţie, sub influenţa energiei calorice. Uneori combustibilii creează doar condiţii pentru desfăşurarea procesului tehnologic sau realizarea celorlalte funcţii ale entităţii;

- *Materialele pentru ambalat* sunt bunuri destinate protejării materialelor, produselor finite, mărfurilor etc. pe timpul manipulării, transportului sau vânzării lor, care după folosirea lor nu mai pot fi utilizate pe destinaţia iniţială (deservesc un singur ciclu de circulaţie);

- *Piesele de schimb* sunt reprezentate prin acele bunuri care servesc pentru înlocuirea unor componente uzate ale imobilizărilor corporale, ale materialelor de natura obiectelor de inventar etc.;

- *Seminţele şi materialele de plantat* sunt active circulante materiale utilizate în entităţile din agricultură şi silvicultură, care au rolul de a asigura procesul de reproducţie din aceste ramuri ale economiei naţionale;

- *Furajele* sunt bunuri utilizate în entităţile cu profil agricol, fiind considerate produse finite la fermele vegetale şi materiale consumabile pentru fermele zootehnice;

- În categoria *altor materiale consumabile* se includ acele bunuri din dotarea entităţilor care deţin o pondere redusă în totalul materialelor consumabile, cum sunt: imprimatele şi rechizitele de birou, materialele informatice, materialele pentru întreţinere şi curăţenie etc.

Evidenţa materialelor de natura celor menţionate se asigură cu ajutorul contului de activ **302 "Materiale consumabile"** care prezintă o funcţiune similară contului 301 "Materii prime". Conţinutul eterogen al contului impune organizarea contabilităţii la nivelul conturilor sintetice de gradul II:

- 3021 "Materiale auxiliare";
- 3022 "Combustibili";
- 3023 "Materiale pentru ambalat";
- 3024 "Piese de schimb";
- 3025 "Seminţe şi materiale de plantat";
- 3026 "Furaje";
- 3028 "Alte materiale consumabile".

Materialele de natura obiectelor de inventar sunt acele mijloace de muncă care au o valoare mai mică decât limita minimă prevăzută de lege pentru a fi considerate mijloace fixe, indiferent de durata lor de serviciu (inclusiv cele cu durata mai mare de un an) sau cu durată mai mică de un an, indiferent de valoarea lor. Sunt asimilate materialelor de natura obiectelor de inventar şi următoarele bunuri:[1]

- echipamentul de protecţie, echipamentul de lucru şi îmbrăcămintea specială, impuse salariaţilor prin normele de protecţie şi securitate a muncii sau de regulamente speciale;

---

[1] Pop, A., *Contabilitatea financiară românească armonizată cu directivele contabile europene Standardele Internaţionale de Contabilitate*, Ed. Intelcredo, Deva, 2002, p. 374

- sculele, dispozitivele şi verificatoarele (SDV-uri), mecanismele, aparatele de măsură şi control (AMC-uri), matriţele folosite la fabricarea anumitor produse ori comenzi şi alte bunuri similare;
- baracamentele şi amenajările provizorii de şantier, reprezentate de bunurile achiziţionate sau construite cu efort propriu de către enităţi pentru executarea lucrărilor şi prestaţiilor în construcţii; nu se includ în această categorie lucrările de organizare a şantierelor de la care, în urma terminării lucrărilor de construcţii sau a abandonării lor, nu se recuperează materiale, cum ar fi: platforme betonate, drumuri şi căi de acces, bazine betonate cu diverse destinaţii etc.

Deoarece sunt mijloace de muncă, materialele de natura obiectelor de inventar prezintă o serie de caracteristici specifice mijloacelor fixe, şi anume:

- participă la mai multe cicluri de exploatare;
- îşi păstrează forma fizică pe parcursul folosirii;
- îşi transmit treptat sau integral valoarea asupra producţiei la a căror realizare au contribuit.

Remarcă: *1) Pentru includerea pe cheltuieli a valorii materialelor de natura obiectelor de inventar date în folosință se pot utiliza următoarele metode:*
*a) **integral la darea în folosință** constă în trecerea pe cheltuieli a întregii valori a materialelor de natura obiectelor de inventar în momentul dării lor în folosință;*
*b) **metoda cotelor egale** presupune trecerea pe cheltuieli a 50% din valoarea materialelor de natura obiectelor de inventar în momentul dării în folosință, iar diferența la data scoaterii din uz;*
*c) **metoda cotelor procentuale lunare** constă în includerea proporțională pe cheltuieli a valorii lunare rezultate din aplicarea unei cote procentuale la valoarea materialelor de natura obiectelor de inventar aflate în folosință; cota procentuală lunară poate fi unică la nivelul entității sau pot fi stabilite cote procentuale diferențiate pe subdiviziunile organizatorice ale unității.*
2) Potrivit prevederilor legale, atunci când se aplică metode de includere eșalonată pe cheltuieli, trebuie să se urmărească recuperarea integrală a valorii materialelor de natura obiectelor de inventar într-o perioadă de maximum 3 ani de la darea în folosință.

Valoarea SDV-urilor cu destinaţie specială şi aparatelor de măsură şi control destinate fabricării unor produse sau realizării anumitor comenzi se include, de regulă, eşalonat în costurile acestor produse sau comenzi.

Valoarea echipamentului de protecţie afectează integral cheltuielile entităţii, în timp ce valoarea echipamentului de lucru se suportă integral sau în anumite proporţii de către entitate şi de către salariaţii beneficiari ai acestuia, potrivit prevederilor din

contractele colective şi/sau individuale de muncă. Pentru partea suportată de angajaţi se calculează şi TVA.[1]

Evidenţa existenţei, mişcării şi includerii pe cheltuieli a valorii materialelor de natura obiectelor de inventar se asigură prin contul de activ **303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"**, a cărui funcţiune se prezintă astfel:

Debit	**303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"**		**Credit**
401, 408, 446, 323, 542	- Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar achiziţionate de la terţi	- Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar incluse pe cheltuieli, precum şi a celor constatate lipsă la inventar sau distruse	603
451, 453	- Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar primite de la entităţi afiliate sau entităţi asociate şi entităţi controlate în comun	- Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar livrate unităţii sau subunităţilor	481,482
456	- Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar primite ca aport în natură de la acţionari/asociaţi	- Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar trimise spre prelucrare sau în custodie la terţi	351
481, 482	- Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar primite de la unitate sau subunităţi		
351, 401	- Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar aduse de la terţi	- Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar ieşite prin donaţie sau distruse prin calamităţi	658
603, 758	- Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar constatate plus la inventar, a celor primite cu titlu gratuit şi a celor rezultate din dezmembrări		
345	- Valoarea la preţ de înregistrare a produselor reţinute pentru a fi folosite ca materiale de natura obiectelor de inventar în aceeaşi unitate	- Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar vândute ca atare	371
308	- Diferenţele de preţ în minus sau favorabile, aferente materialelor de natura obiectelor de inventar achiziţionate		
		Valoarea materialelor de natura obiectelor de inventar existente în stoc	**S.F.D.**

Concomitent cu darea în folosinţă a materialelor de natura obiectelor de inventar se "activează" şi contul în afara bilanţului **8035 "Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosinţă"**. În debitul contului se înregistrează valoarea stocurilor de natura obiectelor de inventar date în folosinţă, iar în credit,

[1] Dumitrean, E., *Contabilitate financiară*, Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2008, p. 207

aceleaşi stocuri, în momentul scoaterii lor din folosinţă. Soldul contului reprezintă valoarea stocurilor de natura obiectelor de inventar aflate în folosinţă.

Dacă evidenţa materiilor prime şi materialelor se ţine la nivelul costurilor standard diferenţele (în plus sau în minus) care apar între preţul de înregistrare standard (prestabilit) şi costul efectiv sunt reflectate cu ajutorul contului bifuncţional **308 "Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"**. Contul 308 este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a materiilor prime, materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar.

Funcţiunea contului **308** se prezintă astfel:

Debit	**308 "Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"**		**Credit**
401, 542	- Diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile (costul de achiziţie este mai mare decât preţul standard) aferente materiilor prime, materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar intrate în gestiune	- Diferenţele de preţ în minus sau favorabile, aferente materiilor prime, materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar achiziţionate	301, 302, 303, 542
451, 453	- Diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile, aferente materiilor prime, materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar achiziţionate de la entităţi afiliate sau entităţi asociate şi entităţi controlate în comun	- Diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile aferente materiilor prime, materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar ieşite din gestiune	601, 602, 603
601, 602, 603	- Diferenţele de preţ în minus sau favorabile aferente materiilor prime, materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar ieşite din gestiune		
S.F.C.	**Diferenţele de preţ în minus aferente materiilor prime, materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar existente în stoc**	**Diferenţele de preţ în plus aferente stocurilor existente de materii prime, materiale consumabile şi materiale de natura obiectelor de inventar**	S.F.D.

În situaţia aplicării metodei inventarului intermitent stocurile existente la începutul exerciţiului financiar, precum şi intrările în cursul perioadei de materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar se înregistrează direct în debitul conturilor 601 "Cheltuieli cu materiile prime", 602 "Cheltuieli cu materialele consumabile" şi 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar".

Conturile 301 "Materii prime", 302 "Materiale consumabile" şi 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar" se debitează numai la sfârşitul perioadei cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, existente în stoc, stabilită pe baza inventarului, prin creditul conturilor 601 "Cheltuieli cu materiile prime", 602 "Cheltuieli cu materialele consumabile", 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar",

iar la începutul perioadei imediat următoare, pentru respectarea permanenţei metodelor, se reiau pe cheltuieli la aceeaşi valoare.

Exemplul 1):[1] **Varianta I) Evaluare la costul efectiv:**

O entitate care evaluează bunurile de natura stocurilor la nivelul costului efectiv deţine la începutul lunii martie un stoc de materii prime în valoare de 30.750 lei.

Pe parcursul lunii au loc următoarele operaţii:

A) Metoda inventarului permanent:

1) Se primesc de la furnizori materii prime facturate la 50.000 lei cu TVA de 19% (9.500 lei):

1.	%	=	401 "Furnizori"	-	59.500
	301 "Materii prime"			50.000	
	4426 "TVA deductibilă"			9.500	

2) Se primesc de la terţi materii prime lăsate în custodia acestora în valoare de 5.000 lei:

2.	301 "Materii prime"	=	351 "Materii şi materiale aflate la terţi"	5.000	5.000

3) Se achiziţionează materii prime plătite din avansuri de trezorerie la un cost de 3.600 lei, cu o taxă pe valoarea adăugată de 684 lei:

a) înregistrarea achiziţiei pe baza facturii şi notei de recepţie şi constatare de diferenţe (intrare-recepţie);

3a.	%	=	401 "Furnizori"	-	4.284
	301 "Materii prime"			3.600	
	4426 "TVA deductibilă"			684	

b) justificarea achitării obligaţiei faţă de furnizor, pe baza chitanţei depusă de delegat;

3b.	401 "Furnizori"	=	542 "Avansuri de trezorerie"	4.284	4.284

SAU

3.	%	=	542 "Avansuri de trezorerie"	-	4.284
	301 "Materii prime"			3.600	
	4426 "TVA deductibilă"			684	

4) Se înregistrează valoarea materiilor prime rămase după terminarea unei comenzi, care urmează a fi vândute, de 2.562,50 lei:

4.	371 "Mărfuri"	=	301 "Materii prime"	2.562,50	2.562,50

5) Se depun de către un acţionar, ca aport la capitalul social, materii prime în valoare de 10.000 lei:

5.	301 "Materii prime"	=	456 "Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul"	10.000	10.000

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediţia a II-a, revizuită şi adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2016, pp. 85-93

6) Se înregistrează valoarea de 6.150 lei a materiilor prime trimise la terţi pentru prelucrare:

6.	351 "Materii şi materiale aflate la terţi"	=	301 "Materii prime"	6.150	6.150

7) Se achiziţionează de la furnizori materii prime facturate la 39.500 lei, cu TVA de 7.505 lei. Cheltuielile ocazionate de transportul bunurilor de la furnizori sunt facturate de entitatea specializată la 3.650 lei, cu TVA de 693,50 lei:

a) înregistrarea facturii primite de la furnizorul de materii prime;

7a.	%	=	401 "Furnizori"	-	47.005
	301 "Materii prime"			39.500	
	4426 "TVA deductibilă"			7.505	

b) înregistrarea facturii de transport;

7b.	%	=	401 "Furnizori"	-	4.343,50
	301 "Materii prime"			3.650,00	
	4426 "TVA deductibilă"			693,50	

8) Se trimit unei subunităţi materii prime în valoare de 7.687,50 lei;

8.	481 "Decontări între unitate şi subunităţi"	=	301 "Materii prime"	7.687,50	7.687,50

9) Se acordă cu titlu gratuit materii prime în valoare de 2.050 lei:

a) ieşirea materiilor prime prin donaţie;

9a.	6582 "Donaţii acordate"	=	301 "Materii prime"	2.050	2.050

b) evidenţierea taxei pe valoarea adăugată aferentă donaţiei;

9b.	635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	4427 "TVA colectată"	389,50	389,50

10) La sfârşitul lunii, în contabilitatea entităţii se reflectă următoarele operaţii:

a) în baza centralizatorului bonurilor de consum se înregistrează eliberările de materii prime pentru producţie, în valoare de 102.500 lei;

10a.	601 "Cheltuieli cu materiile prime"	=	301 "Materii prime"	102.500	102.500

b) se inventariază depozitul de materii prime şi se constată un plus de 1.000 lei;

10b.	301 "Materii prime"	=	601 "Cheltuieli cu materiile prime"	1.000	1.000

În urma înregistrării acestor operaţii situaţia contului 301, la sfârşitul lunii martie, se prezintă astfel:

D	301		C
Sd	30.750		
(1)	50.000	2.562,50	(4)
(2)	5.000	6.150,00	(6)
(3)	3.600	7.687,50	(8)
(5)	10.000	2.050,00	(9a)
(7a)	39.500	102.500,00	(10a)
(7b)	3.650		
(10b)	1.000		
Rd	112.750	120.950	Rc
Tsd	143.500	120.950	Tsc
		22.550	Sd

Varianta II) Evaluare la preţuri prestabilite:

Aceeaşi entitate, care evaluează bunurile de natura stocurilor la nivelul preţurilor prestabilite, deţine la începutul lunii martie următoarea situaţie (extrasă din balanţa de verificare a lunii februarie) privind stocurile de materii prime şi diferenţele de preţ la materii prime:

- sold la 01.01 materii prime 100.000 lei (cost standard);
- diferenţe de preţ în plus aferente stocului iniţial 2.500 lei;
- intrări de stocuri în cursul perioadei (rulaj debitor cumulat la sfârşitul lunii februarie) 200.000 lei, preţ prestabilit;
- ieşiri de stocuri în cursul perioadei (rulaj creditor cumulat la sfârşitul lunii februarie) 270.000 lei, preţ prestabilit;
- diferenţe de preţ aferente intrărilor, din care:
  - în plus 12.200 lei;
  - în minus 7.200 lei.
- diferenţe de preţ în plus repartizate asupra ieşirilor la sfârşitul lunii februarie, 6.750 lei;
- rulaj debitor cumulat al contului 308 la sfârşitul lunii februarie (diferenţe de preţ în plus aferente intrărilor) – 12.200 lei;
- rulaj creditor cumulat al contului 308 la sfârşitul lunii februarie 13.950 lei (diferenţe de preţ în minus aferente intrărilor – 7.200 lei + diferenţe de preţ în plus repartizate asupra ieşirilor la sfârşitul lunii februarie – 6.750 lei);
- sold cont 301 la sfârşitul lunii februarie 30.000 lei preţ prestabilit;
- sold debitor cont 308 la sfârşitul lunii februarie 750 lei – diferenţă de preţ în plus (nefavorabilă).

A) Metoda inventarului permanent:

1) Se primesc de la furnizori materii prime facturate la 50.000 lei cu TVA de 19% (9.500 lei). Preţul standard al materiilor prime aprovizionate este de 51.000 lei:

a) înregistrarea preţului efectiv de cumpărare al materiilor prime (pe baza datelor din factura furnizorului);

1a.	% 301 "Materii prime" 4426 "TVA deductibilă"	= 401 "Furnizori"	- 50.000 9.500	59.500

b) concomitent, se aduce stocul de materii prime la nivelul preţului de înregistrare (înregistrarea diferenţelor de preţ în minus pe baza notei de recepţie şi constatare de diferenţe);

1b.	301 "Materii prime"	= 308 "Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"	1.000	1.000

Remarcă: *Cele două formule contabile ar putea fi comprimate în una singură, de forma:*

1.	% 301 "Materii prime" 4426 "TVA deductibilă"	= % 401 "Furnizori" 308 "Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"	60.500 51.000 9.500	60.500 59.500 1.000

2) Se primesc de la terţi materii prime lăsate în custodia acestora în valoare de 5.000 lei, preţ de înregistrare:

2.	301 "Materii prime"	= 351 "Materii şi materiale aflate la terţi"	5.000	5.000

3) Se achiziţionează materii prime plătite din avansuri de trezorerie la un cost de 3.600 lei, cu o taxă pe valoarea adăugată de 684 lei. Preţul de înregistrare al acestor bunuri este de 3.000 lei:

a) înregistrarea achiziţiei pe baza facturii şi notei de recepţie şi constatare de diferenţe;

3a.	% 301 "Materii prime" 308 "Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale" 4426 "TVA deductibilă"	= 401 "Furnizori"	- 3.000 600 684	4.284

b) justificarea achitării obligaţiei faţă de furnizor, pe baza chitanţei depusă de delegat;

3b.	401 "Furnizori"	= 542 "Avansuri de trezorerie"	4.284	4.284

SAU

3.	% 301 "Materii prime" 308 "Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale" 4426 "TVA deductibilă"	= 542 "Avansuri de trezorerie"	- 3.000 600 684	4.284

4) Se înregistrează valoarea materiilor prime rămase după terminarea unei comenzi, care urmează a fi vândute, de 2.500 lei, preţ de înregistrare:

4.	371 "Mărfuri"	= 301 "Materii prime"	2.500	2.500

5) Se depun de către un acţionar, ca aport la capitalul social, materii prime în valoare de 10.000 lei preţ de înregistrare:

5.	301 "Materii prime"	=	456 "Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul"	10.000	10.000

6) Se înregistrează valoarea de 6.000 lei, preţ de înregistrare, a materiilor prime trimise la terţi pentru prelucrare:

6.	351 "Materii şi materiale aflate la terţi"	=	301 "Materii prime"	6.000	6.000

7) Se achiziţionează de la furnizori materii prime facturate la 39.500 lei cu TVA de 7.505 lei. Cheltuielile ocazionate de transportul bunurilor de la furnizori sunt facturate de entitatea specializată la 3.650 lei, cu TVA de 693,50 lei. Preţul de înregistrare al materii prime cumpărate este de 40.000 lei:

a) înregistrarea facturii primite de la furnizorul de materii prime;

7a.	%	=	401 "Furnizori"	-	47.005
	301 "Materii prime"			39.500	
	4426 "TVA deductibilă"			7.505	

b) înregistrarea facturii de transport, cu evidenţierea diferenţei de preţ;

7b.	%	=	401 "Furnizori"	-	4.343,50
	301 "Materii prime"			500,00	
	308 "Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"			3.150,00	
	4426 "TVA deductibilă"			693,50	

8) Se trimit unei subunităţi materii prime în valoare de 7.500 lei, preţ de înregistrare:

8.	481 "Decontări între unitate şi subunităţi"	=	301 "Materii prime"	7.500	7.500

9) Se acordă cu titlu gratuit materii prime în valoare de 2.000 lei, preţ de înregistrare:

a) ieşirea materiilor prime prin donaţie;

9a.	6582 "Donaţii acordate"	=	301 "Materii prime"	2.000	2.000

b) evidenţierea taxei pe valoarea adăugată aferentă donaţiei;

9b.	635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	4427 "TVA colectată"	380	380

10) La sfârşitul lunii, în contabilitatea entităţii se reflectă următoarele operaţii:

a) în baza centralizatorului bonurilor de consum se înregistrează eliberările de materii prime pentru producţie, în valoare de 100.000 lei preţ de înregistrare;

10a.	601 "Cheltuieli cu materiile prime"	=	301 "Materii prime"	100.000	100.000

b) se inventariază depozitul de materii prime şi se constată un plus de 1.000 lei, preţ de înregistrare;

10b.	301 "Materii prime"	=	601 "Cheltuieli cu materiile prime"	1.000	1.000

c) se calculează coeficientul de repartizare a diferențelor de preț și se înregistrează repartizarea diferențelor aferente materiilor prime ieșite în cursul perioadei;

D	301		C
S.i.d.	100.000		
Rd cumulat	200.000	270.000	Rc cumulat
(1a)	50.000	2.500	(4)
(1b)	1.000	6.000	(6)
(2)	5.000	7.500	(8)
(3a)	3.000	2.000	(9a)
(5)	10.000	100.000	(10a)
(7a)	39.500		
(7b)	500		
(10b)	1.000		
Rd curent	110.000	118.000	Rc curent
Rd cumulat	310.000	388.000	Rc cumulat
Tsd	410.000	388.000	Tsc
		22.000	Sfd

D	308		C
S.i.d.	2.500		
Rd cumulat	12.200	13.950	Rc cumulat
(3a)	600	1.000	(1b)
(7b)	3.150		
Rd curent	3.750	1.000	Rc curent
Rd cumulat$_0$	15.950	14.950	Rc cumulat$_0$
		2.950	Difer. repartiz.
Rd cumulat$_1$	15.950	17.900	Rc cumulat$_1$
Tsd	18.450	17.900	Tsc
		550	Sfd

$$K_{308} = \frac{S_{id308} + [(Dp_{(+)} - Dp_{(-)})ai]_{308}}{S_{i301} + R_{d301}} * 100 =$$

$$\frac{2.500 + [(12.200 + 3.750) - (7.200 + 1.000)]}{100.000 + 310.000} * 100 = \frac{10.250}{410.000} * 100 = 2,5\%$$

-Diferențe de repartizat pentru luna martie, TOTAL: K_{308} * $R_{c\ curent\ 301}$ = 2,5% * 118.000 = 2.950 lei, din care:

- pentru materiile prime destinate vânzării: 2,5% * 2.500 = 62,50 lei;
- pentru materiile prime trimise la terți: 2,5% * 6.000 = 150,00 lei;
- pentru materiile prime livrate subunității: 2,5% * 7.500 = 187,50 lei;
- pentru materiile prime acordate cu titlu gratuit: 2,5% * 2.000 = 50,00 lei;
- pentru materiile prime consumate: 2,5% * 100.000 = 2.500,00 lei.

10c.	%	=	308 "Diferențe de preț la materii prime și materiale"	-	2.950,00
	371 "Mărfuri"			62,50	
	351 "Materii și materiale aflate la terți"			150,00	
	481 "Decontări între unitate și subunități"			187,50	
	6582 "Donații acordate"			50,00	
	601 "Cheltuieli cu materiile prime"			2.500,00	

B) Metoda inventarului intermitent: Operațiile prezentate anterior, în varianta aplicării metodei inventarului intermitent, se vor înregistra astfel:

0) La începutul perioadei de gestiune, valoarea stocului de materii prime, stabilit la sfârşitul lunii anterioare prin inventariere, se trece asupra cheltuielilor, la nivelul costului efectiv de 30.750 lei:

Remarcă: *Pentru a obţine costul efectiv al materiilor prime aflate în stoc, preţul de înregistrare al acestora (30.000 lei) este corectat cu diferenţa de preţ în plus (750 lei). Dacă diferenţa de preţ ar fi fost în minus, din preţul prestabilit al materiilor prime aflate în stoc valoarea diferenţei de preţ s-ar fi scăzut, pentru a obţine costul efectiv al bunurilor.*

0.	601 "Cheltuieli cu materiile prime"	=	301 "Materii prime"	30.750	30.750

1) Cumpărarea materiilor prime de la furnizori la nivelul costului efectiv de 50.000 lei cu TVA de 19% (9.500 lei):

1.	%	=	401 "Furnizori"	-	59.500
	601 "Cheltuieli cu materiile prime"			50.000	
	4426 "TVA deductibilă"			9.500	

2) Se primesc de la terţi materii prime în valoare de 5.000 lei:

2.	601 "Cheltuieli cu materiile prime"	=	351 "Materii şi materiale aflate la terţi"	5.000	5.000

3) Se achiziţionează materii prime plătite din avansuri de trezorerie la un cost de 3.600 lei, cu o taxă pe valoarea adăugată de 684 lei:

a) înregistrarea achiziţiei pe baza facturii şi notei de recepţie şi constatare de diferenţe;

3a.	%	=	401 "Furnizori"	-	4.284
	601 "Cheltuieli cu materiile prime"			3.600	
	4426 "TVA deductibilă"			684	

b) justificarea achitării obligaţiei faţă de furnizor, pe baza chitanţei depusă de delegat;

3b.	401 "Furnizori"	=	542 "Avansuri de trezorerie"	4.284	4.284

SAU

3a.	%	=	542 "Avansuri de trezorerie"	-	4.284
	601 "Cheltuieli cu materiile prime"			3.600	
	4426 "TVA deductibilă"			684	

4) Se înregistrează valoarea materiilor prime rămase după terminarea unei comenzi, care urmează a fi vândute, de 2.562,50 lei, cost efectiv:

Remarcă: *1) În cazul ieşirilor de materii prime, costul efectiv se obţine prin corectarea preţului standard cu diferenţele de preţ repartizate la sfârşitul lunii, în metoda inventarului permanent. Astfel, costul efectiv al materiilor prime ieşite prin*

vânzare este de 2.500 lei (prețul standard) + 62,50 lei (diferențele de preț în plus repartizate);
2) Dacă o entitate optează pentru aplicarea metodei inventarului intermitent, aceasta se aplică tuturor stocurilor din dotare și nu numai materiilor prime.

4.	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	601 "Cheltuieli cu materiile prime"	2.562,50	2.562,50

5) Se depun de către un acționar, ca aport la capitalul social, materii prime în valoare de 10.000 lei cost efectiv:

5.	601 "Cheltuieli cu materiile prime"	=	456 "Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"	10.000	10.000

6) Se înregistrează valoarea de 6.150 lei, cost efectiv, a materiilor prime trimise la terți pentru prelucrare:

6.	351 "Materii și materiale aflate la terți"	=	601 "Cheltuieli cu materiile prime"	6.150	6.150

7) Se achiziționează de la furnizori materii prime facturate la 39.500 lei cu TVA de 7.505 lei. Cheltuielile ocazionate de transportul bunurilor de la furnizori sunt facturate de entitatea specializată la 3.650 lei, cu TVA de 693,50 lei:

a) înregistrarea facturii primite de la furnizorul de materii prime;

7a.	%	=	401 "Furnizori"	-	47.005
	601 "Cheltuieli cu materiile prime"			39.500	
	4426 "TVA deductibilă"			7.505	

b) înregistrarea facturii de transport;

7b.	%	=	401 "Furnizori"	-	4.343,50
	601 "Cheltuieli cu materiile prime"			3.650,00	
	4426 "TVA deductibilă"			693,50	

8) Se trimit unei subunități materii prime în valoare de 7.687,50 lei cost efectiv (7.500 lei prețul de înregistrare + 187,50 lei diferențe în plus repartizate):

8.	481 "Decontări între unitate și subunități"	=	601 "Cheltuieli cu materiile prime"	7.687,50	7.687,50

9) Se acordă cu titlu gratuit materii prime în valoare de 2.050 lei cost efectiv (2.000 lei prețul de înregistrare + 50 lei diferențe în plus repartizate):

a) ieșirea materiilor prime prin donație;

9a.	6582 "Donații acordate"	=	601 "Cheltuieli cu materiile prime"	2.050	2.050

b) evidențierea taxei pe valoarea adăugată aferentă donației;

9b.	635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"	=	4427 "TVA colectată"	389,50	389,50

10) La sfârșitul lunii:

a) eliberările de materii prime pentru producție: NU SE ÎNREGISTREAZĂ;

b) plusul de inventar: NU SE ÎNREGISTREAZĂ;

c) NU SE ÎNREGISTREAZĂ.

d) Se inventariază depozitul de materii prime şi se înregistrează stocul existent la nivelul costului efectiv de 22.550 lei (22.000 lei preţul de înregistrare + 550 lei diferenţe de preţ în plus aferente stocului):

10d.	301 "Materii prime" = 601 "Cheltuieli cu materiile prime"	22.550	22.550

Remarcă: *1) La începutul lunii următoare se înregistrează asupra cheltuielilor costul efectiv al stocului de materii prime stabilit prin inventariere la sfârşitul lunii (înregistrarea inversă);*
2) Indiferent de metoda de organizare a contabilităţii stocurilor (inventar permanent sau inventar intermitent), rezultatele obţinute sunt aceleaşi;
3) În mod similar se reflectă în contabilitate şi operaţiile referitoare la materialele consumabile, cu menţiunea că în locul contului 301 "Materii prime" se foloseşte contul 302 "Materiale consumabile", iar în locul contului 601 "Cheltuieli cu materiile prime" intervine contul 602 "Cheltuieli cu materialele consumabile". În această situaţie, conturile 302 şi 602 vor fi dezvoltate pe conturile sintetice de gradul II prevăzute în planul de conturi general, pentru evidenţa distinctă a diferitelor categorii de materiale consumabile şi a cheltuielilor aferente.

Exemplul 2): Se achiziţionează de la furnizori materiale de natura obiectelor de inventar în valoare de 55.000 lei, cost de cumpărare. Cheltuielile de transport efectuate de furnizor în contul clientului şi incluse în factură sunt de 1.000 lei. Taxa pe valoarea adăugată este de 19% din valoarea facturată. Jumătate din materialele aprovizionate se dau în folosinţă, entitatea în cauză practicând pentru includerea pe cheltuieli a valorii materialelor de natura obiectelor de inventar date în folosinţă metoda:

a) integrală;

b) cotelor egale;

c) cotelor procentuale (cota lunară de uzură 3%).

La expirarea duratei de folosinţă, materialele de natura obiectelor de inventar se scot din uz, ocazie cu care se recuperează diverse materiale evaluate de comisia de casare la 600 lei.

În contabilitate se înregistrează următoarele operaţii:

1) Înregistrarea facturii primite de la furnizor şi a recepţiei materialelor de natura obiectelor de inventar la nivelul costului efectiv:

1.	% = 401 "Furnizori"	-	66.640
	303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"	56.000	
	4426 "TVA deductibilă"	10.640	

2) Eliberarea în folosinţă a materialelor de natura obiectelor de inventar:

> **Remarcă:** *În momentul eliberării în folosință a materialelor de natura obiectelor de inventar intervine contul special 8035 "Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință" care înregistrează în debit valoarea stocurilor de natura obiectelor de inventar date în folosință, iar în credit, aceleași stocuri, în momentul scoaterii lor din folosință. Soldul contului reprezintă valoarea stocurilor de natura obiectelor de inventar date în folosință.*

2.	8035 "Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință"			28.000	

3) Afectarea cheltuielilor de exploatare ale entității cu valoarea stocurilor date în folosință în funcție de metoda aplicabilă:

a) pentru ***metoda integrală***:

3a.	603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"	=	303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"	28.000	28.000

b) pentru ***metoda cotelor egale***:

i- în momentul dării în folosință;

3bi.	%	=	303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"	-	28.000
	603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"			14.000	
	471 "Cheltuieli înregistrate în avans"			14.000	

ii- înaintea scoaterii din uz;

3bii.	603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"	=	471 "Cheltuieli înregistrate în avans"	14.000	14.000

c) pentru ***metoda cotelor procentuale:***

i- în luna dării în folosință;

3ci.	%	=	303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"	-	28.000
	603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"			840	
	471 "Cheltuieli înregistrate în avans"			27.160	

ii- pentru lunile 2-33 (inclusiv);

3cii.	603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"	=	471 "Cheltuieli înregistrate în avans"	840	840

iii- pentru luna 34;

3ciii.	603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"	=	471 "Cheltuieli înregistrate în avans"	280	280

4) Scoaterea din folosinţă materialelor de natura obiectelor de inventar:

4.			8035 " Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosinţă"		28.000

5) Evidenţierea materialelor recuperate în urma declasării:

5.	3028 "Alte materiale consumabile"	=	7588 "Alte venituri din exploatare"	600	600

Remarcă: *1) Dacă entitatea ar evalua materialele de natura obiectelor de inventar la nivelul preţurilor standard, concomitent cu recepţia acestora de la furnizori s-ar evidenţia şi diferenţele de preţ apărute (între preţul standard şi costul efectiv), iar la trecerea pe cheltuieli s-ar înregistra proporţional şi diferenţele de preţ aferente ieşirilor;*
2) Presupunând că materialele de natura obiectelor de inventar aprovizionate de la furnizori reprezintă echipament de lucru (salopete, halate, costume, cizme etc.), iar entitatea suportă 50% din valoarea acestuia, diferenţa urmând să se recupereze de la salariaţi (prin reţinere pe statul de plată). Dacă entitatea aplică metoda integrală, înregistrările contabile se prezintă astfel:

1) Înregistrarea facturii primite de la furnizor şi a recepţiei echipamentului de lucru la nivelul costului efectiv:

1.	%	=	401 "Furnizori"	-	66.640
	303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"			56.000	
	4426 "TVA deductibilă"			10.640	

2) Eliberarea în folosinţa salariaţilor a jumătate din echipamentul de lucru:

2.	8035 "Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosinţă"			28.000	

3) Afectarea cheltuielilor de exploatare ale entităţii:

3.	603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"	=	303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"	28.000	28.000

4) Concomitent se evidenţiază partea de recuperat de la beneficiarii echipamentului de lucru, inclusiv taxa pe valoarea adăugată:

4.	4282 "Alte creanţe în legătură cu personalul"	=	%	16.660	
			7588 "Alte venituri din exploatare"		14.000
			4427 "TVA colectată"		2.660

Remarcă: *Dacă, potrivit contractului de muncă, echipamentul de lucru este considerat un avantaj în natură acordat salariaților, iar TVA aferentă părții recuperate de la salariați se suportă de entitate, apar următoarele înregistrări:*

1) constituirea creanțelor față de beneficiarii echipamentului de lucru:

1.	4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul"	=	7588 "Alte venituri din exploatare"	14.000	14.000

2) evidențierea taxei pe valoarea adăugată suportată de entitate:

2.	635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"	=	4427 "TVA colectată"	2.660	2.660

2.1.6. Contabilitatea stocurilor în curs de aprovizionare

În procesul de desfășurare a activității de aprovizionare impusă de ciclul de exploatare pot să apară situații în care bunuri de natura stocurilor se află în curs de aprovizionare. Este cazul acelor stocuri pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care la sfârșitul perioadei de raportare sunt în curs de aprovizionare. Evidența acestor stocuri se asigură cu ajutorul conturilor din grupa **32 "Stocuri în curs de aprovizionare"** fac parte conturile:

- 321 "Materii prime în curs de aprovizionare";
- 322 "Materiale consumabile în curs de aprovizionare";
- 323 "Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare";
- 326 "Active biologice de natura stocurilor în curs de aprovizionare";
- 327 "Mărfuri în curs de aprovizionare";
- 328 "Ambalaje în curs de aprovizionare".

Cu ajutorul conturilor din această grupă se ține evidența stocurilor cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care, la finele perioadei de raportare, sunt în curs de aprovizionare.

Conturile menționate sunt conturi de activ, care înregistrează în debit valoarea stocurilor cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (**401**), iar în credit valoarea stocurilor cumpărate, pentru care s-a încheiat procesul de aprovizionare (**301, 302, 303, 361, 371, 381**). Soldul conturilor reprezintă valoarea stocurilor cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care, la finele perioadei de raportare, sunt în curs de aprovizionare.

Exemplul 1): O societate din România înregistrată în scop de TVA (cu cod valid de TVA) achiziționează de la o societate din Franța (înregistrată în scopuri de TVA) materii prime în valoare de 15.000 de euro în condiția de livrare EXW (Ex-Works), pe 1.02.N, la un curs de schimb de 4,68 lei/EUR. Transportatorul recepționează bunurile de la vânzător în numele cumpărătorului, moment în care,

cumpărătorul devine proprietar şi îi sunt transferate riscurile şi beneficiile asupra bunurilor. Materiile prime ajung în entitate pe 10.02.N.

1) Înregistrarea facturii şi recepţiei bunurilor de către transportator:

		01.02.N			
1.	321 "Materii prime în curs de aprovizionare" 15.000 EUR*4,68 lei/EUR = 70.200 lei	=	401 "Furnizori"	70.200	70.200

2) Înregistrarea TVA aferentă achiziţiei intracomunitare prin mecanismul taxării inverse (70.200 lei*19% = 13.338 lei):

		01.02.N			
2.	4426 "TVA deductibilă"	=	4427 "TVA colectată"	13.338	13.338

3) Intrarea bunurilor în entitate (la cursul de la 01.02):

		10.02.N			
3.	301 "Materii prime"	=	321 "Materii prime în curs de aprovizionare"	70.200	70.200

Exemplul 2): [1] Pe 29 decembrie exerciţiul N se recepţionează de către delegatul societăţii cumpărătoare un lot de mărfuri la furnizori, în valoare de 100.000 lei cu TVA de 19%. Contravaloarea bunurilor achiziţionate se achită în aceeaşi zi din acreditivul deschis anterior la dispoziţia furnizorului. Datorită condiţiilor meteo nefavorabile, mijlocul de transport este blocat pe drum, astfel încât până la sfârşitul exerciţiului mărfurile nu sosesc în depozitele societăţii cumpărătoare. Mărfurile se recepţionează pe 2 ianuarie N+1.

		29.12.N			
1.	%	=	401 "Furnizori"	-	119.000
	327 "Mărfuri în curs de aprovizionare"			100.000	
	4426 "TVA deductibilă"			19.000	
	Înregistrat stocul de mărfuri recepţionat la terţi în curs de aprovizionare				
		29.12.N			
2.	401 "Furnizori"	=	5411 "Acreditive în lei"	119.000	119.000
	Plata furnizorului prin acreditiv				
		02.01.N+1			
3.	371 "Mărfuri"	=	327 "Mărfuri în curs de aprovizionare"	100.000	100.000
	Recepţia mărfurilor în depozitele proprii				

[1] Toma, C., *Managementul contabilităţii financiare*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2012, p. 100

2.1.7. Contabilitatea producţiei

Activitatea desfăşurată de entităţile din sfera producţiei şi serviciilor se concretizează în obţinerea de produse finite, semifabricate, produse reziduale, produse agricole şi servicii. Dacă la sfârşitul perioadei de gestiune producţia nu este finalizată, aceasta se evidenţiază ca producţie neterminată sau în curs de execuţie.

Produsele finite sunt bunurile care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări suplimentare în carul entităţii, sunt considerate corespunzătoare din punct de vedere calitativ şi sunt depozitate în vederea livrării ulterioare sau expediate direct clienţilor.

Semifabricatele reprezintă bunurile obţinute din producţie proprie care nu au parcurs în întregime fazele de prelucrare impuse de procesul tehnologic, transformarea acestora fiind încheiată la nivelul unei secţii sau faze de fabricaţie. Aceste stocuri pot fi supuse prelucrării în cadrul aceleiaşi entităţi (în cadrul altor secţii sau faze de fabricaţie) până la obţinerea produselor finite, sau sunt supuse vânzării către clienţi în starea actuală.

Produsele reziduale sunt bunuri rezultate în urma desfăşurării procesului de fabricaţie concretizate în rebuturi, materiale recuperabile sau deşeuri, care urmează a fi valorificate în această stare către terţi. În vederea înregistrării în contabilitate, evaluarea produselor reziduale se face la preţurile posibile de valorificare.

Produsele agricole sunt cele rezultate la momentul recoltării de la activele biologice ale entității, de exemplu, lână, copaci tăiați, bumbac, lapte, struguri, fructe culese etc.

Serviciile constau în ansamblul operaţiilor executate de entitate asupra unor bunuri furnizate de terţi, special pentru a suporta aceste transformări, fără a li se modifica însă, destinaţia iniţială.

Producţia în curs de execuţie este reprezentată de "producţia care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepţiei tehnice sau necompletate în întregime"[1], având o situaţie intermediară între materia primă şi semifabricat sau între semifabricat şi produs finit sau între materia primă şi produs finit. În cadrul producţiei în curs de execuţie se cuprind, de asemenea, lucrările şi serviciile în curs de execuţie, precum şi studiile în curs de execuţie sau neterminate.

Pentru evidenţa acesteia varietăţi de "rezultate" obţinute din activitatea de producţie a unei entităţi intervin următoarele conturi:

- 331 "Produse în curs de execuţie", cont de activ, care înregistrează în debit valoarea la cost de producţie a stocului de produse în curs de execuţie la sfârşitul

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 276, alin. (1), lit. h)

perioadei, stabilită pe bază de inventar (**711**), iar în credit scăderea din gestiune a valorii produselor în curs de execuţie la începutul perioadei următoare (**711**). Soldul debitor reflectă valoarea la cost de producţie a produselor neterminate la sfârşitul perioadei.

- **332 "Servicii în curs de execuţie"** asigură evidenţa costului efectiv al serviciilor nefinalizate la sfârşitul perioadei de gestiune, funcţiunea sa fiind similară contului 331 "Produse în curs de execuţie", cu menţiunea că în locul contului 711 intervine contul 712.

- **341 "Semifabricate"** are funcţie contabilă de activ şi funcţionează astfel:

Debit	**341 "Semifabricate"**		**Credit**
711	- Valoarea la preţ de înregistrare sau cost de producţie a semifabricatelor intrate în gestiune din activitatea proprie şi plusurile constatate la inventariere	- Valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor vândute şi lipsurile constatate la inventariere	711
		- Valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor consumate în aceeaşi unitate	301, 302
354, 401	- Valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor aduse de la terţi	- Valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor trimise la terţi	354
481, 482	- Valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor primite de la unitate sau subunităţi	- Valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor livrate unităţii sau subunităţilor	481, 482
		- Valoarea pierderilor din calamităţi	658
		Valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor existente în stoc la sfârşitul perioadei	**S.F.D.**

- **345 "Produse finite"** are funcţie contabilă de activ şi funcţionează astfel:

Debit	**345 "Produse finite"**		**Credit**
711	- Valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite intrate în gestiune şi plusurile de inventar	- Valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite vândute şi lipsurile de inventar	711
354, 401	- Valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite aduse de la terţi	- Valoarea la preţ de înregistrare a produselor cuvenite unităţilor prestatoare, ca plată în natură, potrivit prevederilor contractuale	462, 401
		- Valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite transferate în magazinele de vânzare proprii	371
		- Valoarea la preţ de înregistrare a produselor reţinute pentru a fi utilizate în aceeaşi unitate	301, 302, 303, 381
		- Valoarea la preţ de înregistrare a produselor acordate salariaţilor ca plată în natură, potrivit legii	421
		- Valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite trimise la terţi	354
		- Valoarea produselor finite donate sau distruse prin calamităţi	658

Debit	345 "Produse finite"		Credit
		Valoarea la preț de înregistrare a produselor finite existente în stoc la sfârșitul perioadei	**S.F.D.**

- **346 "Produse reziduale"** are funcție contabilă de activ și funcționează astfel:

Debit	346 "Produse reziduale"		Credit
711	- Valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale intrate în gestiune din producție proprie	- Valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale vândute și lipsurile de inventar	711
354, 401	- Valoarea produselor reziduale aduse de la terți	- Valoarea produselor reziduale trimise la terți	354
		Valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale existente în stoc la sfârșitul perioadei	**S.F.D.**

- **347 "Produse agricole"** are funcție contabilă de activ și funcționează astfel:

Debit	347 "Produse agricole"		Credit
711	- Valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole intrate în gestiune și plusurile la inventar	- Valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole vândute și lipsurile la inventar	711
354, 401	- Valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole aduse de la terți	- Valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole transferate în magazinele de vânzare proprii	371
		- Valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole reținute pentru a fi utilizate în aceeași unitate	301, 302
		- Valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole acordate salariaților ca plată în natură, potrivit legii	421
		- Valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole trimise la terți	354
		- Valoarea produselor agricole donate sau distruse prin calamități	658
		Valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole existente în stoc la sfârșitul perioadei	**S.F.D.**

- **348 "Diferențe de preț la produse"** [1], cont rectificativ al valorii de înregistrare a produselor, asigură evidența diferențelor între prețul standard (prestabilit) și costul efectiv de producție al produselor finite și produselor agricole. Funcțiunea sa se prezintă astfel:

Debit	348 "Diferențe de preț la produse"		Credit
711	- Diferențele de preț în plus sau nefavorabile (costul de producție este mai mare decât prețul standard) aferente produselor intrate în gestiune	- Diferențele de preț în minus sau favorabile aferente produselor intrate în gestiune din producție proprie	711
711	- Diferențele de preț în minus sau	- Diferențele de preț în plus sau	711

[1] Înregistrarea în acest cont se poate efectua și prin formule contabile în roșu.

Debit	348 "Diferenţe de preţ la produse"		Credit
	favorabile(costul de producţie este mai mic decât preţul standard) repartizate asupra produselor ieşite din gestiune	nefavorabile repartizate asupra produselor ieşite din gestiune	
S.F.C.	**Diferenţele de preţ în minus (favorabile) aferente produselor existente în stoc**	**Diferenţele de preţ în plus (nefavorabile) aferente produselor existente în stoc**	**S.F.D.**

Exemplu:[1] O entitate productivă prezintă la începutul unei luni următoarea situaţie privind produsele finite şi producţia în curs de execuţie:

Produse finite:
- produs "A": 1.000 buc. * 75 lei (cost normat) = 75.000 lei;
- produs "A": 1.000 buc. * 78 lei (cost efectiv) = 78.000 lei;

Diferenţă de preţ în plus: 3.000 lei;
- produs "B": 250 buc. * 120lei (cost normat) = 30.000 lei;
- produs "B": 250 buc. * 114lei (cost efectiv) = 28.500 lei;

Diferenţă de preţ în minus: 1.500 lei;

Producţie în curs de execuţie (cost efectiv) 25.000 lei.

În cursul lunii se obţin din activitatea proprie 5.000 buc. produs "A" şi 4.000 buc. produs "B", evaluate la aceleaşi costuri normate, de 75 lei/buc. şi, respectiv, 120 lei/buc. De asemenea, se vând 4.800 buc. produs "A". la un preţ de 100 lei/buc., (480.000 lei) şi 4.150 buc. produs "B" la un preţ de 140 lei/buc. (581.000 lei).

La sfârşitul lunii se inventariază şi se evaluează producţia în curs de execuţie la nivelul costului efectiv de 37.500 lei. De asemenea, se determină, pe baza datelor din contabilitatea de gestiune, costul efectiv al produselor finite obţinute în cursul perioadei, care este de:
- pentru produsul "A": 363.000 lei;
- pentru produsul "B": 496.800 lei.

În contabilitate se înregistrează operaţiile:

A) Metoda inventarului permanent:

1) La începutul lunii se preia în exploatare stocul de produse în curs de execuţie, în valoare de 25.000 lei, cost efectiv:

1.	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	331 "Produse în curs de execuţie"	25.000	25.000

2) În cursul lunii se înregistrează operaţiile:

a) obţinerea a 5.000 buc. produs "A" la costul normat de 75 lei/buc (375.000 lei) şi 4.000 buc. produs "B" la costul normat de 120 lei/buc (480.000 lei):

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2011, pp. 182-185

2a.	345 “Produse finite” 345/”A” – 375.000 345/”B” – 480.000	=	711 “Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	855.000	855.000

b) vânzarea către clienţi a 4.800 buc. produs “A”. la un preţ de 100 lei/buc., (480.000 lei) şi 4.150 buc. produs “B” la un preţ de 140 lei/buc. (581.000 lei):

2b.	4111 “Clienţi”	=	% 7015 “Venituri din vânzarea produselor finite” 4427 “TVA colectată”	1.262.590	- 1.061.000 201.590

c) concomitent se descarcă gestiunea pentru produsele livrate, la nivelul costului normat de 858.000 lei (4.800 buc. “A” * 75lei/buc. = 360.000 lei şi 4.150 buc. “B” * 120lei/buc. = 498.000 lei):

2c.	711 “Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	=	345 “Produse finite” 345/”A” – 360.000 345/”B” – 498.000	858.000	858.000

3) La sfârşitul lunii se înregistrează:

a) valoarea producţiei în curs de execuţie la costul efectiv de 37.500 lei:

3a.	331 “Produse în curs de execuţie”	=	711 “Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	37.500	37.500

b) diferenţele de preţ aferente producţiei finite obţinute în cursul perioadei:

<u>i) - pentru produsul “A”</u>:- preţ de înregistrare: 375.000lei;
- cost efectiv: <u>363.000lei;</u>
Diferenţă de preţ (-): 12.000lei.

3bi.	711 “Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	=	348/”A” “Diferenţe de preţ la produse”	12.000	12.000

<u>ii) - pentru produsul “B”</u>:- preţ de înregistrare: 480.000lei;
- cost efectiv: <u>496.800lei;</u>
Diferenţă de preţ (+): 16.800lei.

3bii.	348/”B” “Diferenţe de preţ la produse”	=	711 “Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	16.800	16.800

c) se calculează coeficienţii de repartizare ai diferenţelor de preţ şi se înregistrează repartizarea diferenţelor aferente produselor finite vândute în cursul perioadei:

i) pentru produsul “A”:

D	345/A		C
S.i.d.	75.000		
(2a)	375.000	360.000	(2c)
Rd.	375.000	360.000	Rc
Tsd	450.000	360.000	Tsc
		90.000	Sfd

D	348/A		C
S.i.d.	3.000		
		12.000	
Rd_0	0	12.000	Rc_0
	7.200		
Rd_1	7.200	12.000	Rc_1
Tsd	10.200	12.000	Tsc
Sfc	1.800		

$$K_{348/A} = \frac{S_{id348/A} + (R_d - R_c)_{348/A}}{S_{i345/A} + R_{d345/A}} = \frac{3.000 - 12.000}{75.000 + 375.000} = \frac{-9.000}{450.000} = -0{,}02$$

Diferenţe de repartizat: $K_{348/A} * R_{c345/A}$ = - 0,02 * 360.000 = - 7.200lei:

3ci.	348/"A" "Diferenţe de preţ la produse"	=	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	7.200	7.200

ii) pentru produsul "B":

D	345/B		C
S.i.d.	30.000		
(2a)	480.000	498.000	(2c)
Rd.	480.000	498.000	Rc
Tsd	510.000	498.000	Tsc
		12.000	Sfd

D	348/B		C
		1.500	S.i.c.
	16.800		
Rd_0	16.800	0	Rc_0
		14.940	
Rd_1	16.800	14.940	Rc_1
Tsd	16.800	16.440	Tsc
		360	Sfd

$$K_{348/B} = \frac{S_{ic348/B} + (R_c - R_d)_{348/B}}{S_{i345/B} + R_{d345/B}} = \frac{1.500 - 16.800}{30.000 + 480.000} = \frac{-15.300}{510.000} = -0{,}03$$

Diferenţe de repartizat: $K_{348/B} * R_{c345/B}$ = - 0,03 * 498.000 = - 14.940 lei:

3cii.	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	348/"B" "Diferenţe de preţ la produse"	14.940	14.940

Remarcă: *Apariţia cu semnul minus a coeficienţilor de repartizare ai diferenţelor de preţ indică faptul că diferenţele de preţ aferente produselor obţinute în cursul perioadei sunt de natură opusă şi mai mari decât cele aferente stocului existent la începutul perioadei (sunt în minus dacă la începutul perioadei erau în plus – produsul "A" şi invers – produsul "B").*

B) Metoda inventarului intermitent:

1) La începutul lunii se preia în exploatare atât stocul de produse în curs de execuţie (în valoare de 25.000 lei, cost efectiv) cât şi stocul de produse finite la costul efectiv (produs "A" – 78.000 lei şi produs "A" – 28.500 lei):

1.	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	% 331 "Produse în curs de execuţie" 345 "Produse finite" 345/"A" – 78.000 345/"B" – 28.500	131.500	- 25.000 106.500

2) În cursul lunii au loc următoarele operaţii:

a) obţinerea de produse finite NU SE ÎNREGISTREAZĂ:

b) vânzarea către clienţi a 4.800 buc. produs "A". la un preţ de 100 lei/buc., (480.000 lei) şi 4.150 buc. produs "B" la un preţ de 140 lei/buc. (581.000 lei):

2b.	4111 "Clienţi"	=	% 7015 "Venituri din vânzarea produselor finite" 4427 "TVA colectată"	1.262.590	- 1.061.000 201.590

c) descărcarea gestiunii pentru produsele livrate NU SE ÎNREGISTREAZĂ:

3) La sfârşitul lunii se înregistrează:

a) valoarea producţiei în curs de execuţie la nivelul costului efectiv de 37.500 lei:

3a.	331 "Produse în curs de execuţie"	=	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	37.500	37.500

b) diferenţele de preţ aferente producţiei finite obţinute în cursul perioadei NU SE ÎNREGISTREAZĂ:

c) calculul coeficienţilor de repartizare ai diferenţelor de preţ şi repartizarea diferenţelor aferente produselor finite vândute în cursul perioadei NU SE IMPUN:

d) se determină pe baza inventarierii şi a datelor din contabilitatea de gestiune stocul de produse finite la nivelul costului efectiv de 100.560 lei, astfel:

- pentru produsul "A": 88.200 lei [90.000 lei (preţ standard) – 1.800 lei (diferenţă de preţ în minus)];
- pentru produsul "B": 12.360 lei [12.000 lei (preţ standard) + 360 lei (diferenţă de preţ în plus)].

3d.	345 "Produse finite" 345/"A" – 88.200 345/"B" – 12.360	=	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	100.560	100.560

Remarcă: *1) Întrucât inventarierea este operaţia de constatare la faţa locului a existenţei fizice a bunurilor, pentru determinarea stocurilor de produse finite existente la sfârşitul perioadei se folosesc datele din inventarul permanent în care preţul standard al fiecărui produs este corectat cu diferenţa de preţ (în plus sau în minus) aferentă (nu există posibilitatea de a efectua inventarierea decât la entitate);*

2) În mod similar se reflectă în contabilitate şi operaţiile referitoare la semifabricate şi produse reziduale, cu menţiunea că în locul contului 345 "Produse finite" se utilizează contul 341 "Semifabricate", respectiv 346 "Produse reziduale", iar pentru evidenţa veniturilor obţinute din vânzarea acestor stocuri intervin conturile 702 "Venituri din vânzarea semifabricatelor" şi 703 "Venituri din vânzarea produselor reziduale", în locul contului 7015 "Venituri din vânzarea produselor finite";
3) Pentru reflectarea distinctă a diferenţelor de preţ aferente produselor finite, semifabricatelor şi produselor reziduale se impune dezvoltarea contului 348 "Diferenţe de preţ la produse" pe conturi analitice. De exemplu:

- *348.1 "Diferenţe de preţ la semifabricate";*
- *348.5 "Diferenţe de preţ la produse finite";*
- *348.6 "Diferenţe de preţ la produse reziduale";*
- *348.7 "Diferenţe de preţ la produse agricole"*

2.1.8. Contabilitatea stocurilor aflate la terţi

Procesele economico-financiare care au loc într-o unitate ori în cadrul relaţiilor ce se stabilesc între aceasta şi terţi pot conduce la situaţii în care valori materiale, proprietatea entităţii, se află temporar la terţi, din diferite cauze sau în anumite scopuri. Comparativ cu celelalte categorii de stocuri, stocurile aflate la terţi prezintă anumite ***caracteristici***, şi anume:[1]

- Constituie o componentă a averii entităţii, însă pentru o anumită perioadă sunt în răspunderea altor entităţi;

- Se pot afla la terţi toate categoriile de stocuri din proprietatea unei entităţi, respectiv: materiile prime şi materialele, produsele, activele biologice, mărfurile şi ambalajele.

Categoriile de stocuri menţionate se pot afla la terţi din *diferite cauze sau în anumite scopuri*, cum sunt:

– trimitere la terţi pentru prelucrare sau reparare, pentru îmbunătăţirea calităţii sau în scopul diversificării sortimentale;

– predare sau lăsare de bunuri în custodia altor entităţi în scopul păstrării pe o perioadă de timp determinată (datorită lipsei spaţiilor de depozitare, condiţiilor adecvate pentru menţinerea calităţii, mijloacelor de transport corespunzătoare);

– prezentare şi vânzare în cadrul standurilor şi expoziţiilor, la târguri naţionale şi internaţionale;

– vânzare în consignaţie a unor stocuri disponibile, atunci când nu există alte modalităţi de valorificare a acestora.

---

[1] Staicu, C., *Contabilitate financiară armonizată cu directivele europene*, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2002, pp.192-193

Evidența stocurilor aflate temporar în afara entității din diferite cauze sau în anumite scopuri se realizează prin mai multe conturi de activ, în funcție natura bunurilor:

- 351 "Materii și materiale aflate la terți" asigură evidența existenței și mișcării stocurilor de materii prime, materiale consumabile și materiale de natura obiectelor de inventar trimise temporar la terți pentru prelucrare sau lăsate în custodie. Funcțiunea acestui cont se prezintă astfel:

Debit	**351 "Materii și materiale aflate la terți"**		**Credit**
301, 302, 303	- Valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți	- Valoarea materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar intrate în gestiune, aduse de la terți	**301, 302, 303**
		- Scăderea din gestiune a materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți, constatate lipsă la inventar	**601, 602, 603**
		- Scăderea din gestiune a materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți, distruse de calamități	**658**
		Valoarea materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți	**S.F.D.**

- 354 "Produse aflate la terți" asigură evidența stocurilor de produse trimise la terți. Funcțiunea acestui cont se prezintă astfel:

Debit	**354 "Produse aflate la terți"**		**Credit**
341, 345, 346, 347	- Valoarea la preț de înregistrare a produselor (semifabricatelor, produselor finite sau produselor reziduale) trimise la terți	- Valoarea produselor intrate în gestiune, aduse de la terți	**341, 345, 346, 347**
		- Scăderea din gestiune a produselor aflate la terți pentru care s-au întocmit documente de livrare sau constatate lipsă la inventar	**607**
		Valoarea la preț de înregistrare a produselor aflate la terți	**S.F.D.**

- 356 "Active biologice de natura stocurilor aflate la terți";
- 357 "Mărfuri aflate la terți";
- 358 "Ambalaje aflate la terți".

Conținutul și funcțiunea acestor conturi sunt similare cu cele ale conturilor prezentate anterior din grupa conturilor de "stocuri aflate la terți".

Exemple:[1] **I)** Se trimite pânză doc în valoare de 5.000 lei unei entităţi specializate pentru confecţionarea de salopete. După confecţionarea salopetelor acestea se recepţionează de entitatea beneficiară. Costul confecţionării salopetelor (inclusiv cheltuielile cu transportul materialelor la şi de la terţi) se ridică la 6.000 lei cu TVA de 19%, potrivit facturii primite.

În contabilitate se înregistrează operaţiile:

1) Trimiterea materialului (pânzei) la terţi:

1.	351 "Materii şi materiale aflate la terţi"	=	3028 "Alte materiale consumabile"	5.000	5.000

2) Reprimirea pânzei de la terţi sub formă de salopete:

2.	303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"	=	351 "Materii şi materiale aflate la terţi"	5.000	5.000

3) Majorarea valorii salopetelor cu cheltuielile de prelucrare şi transport, potrivit facturii primite:

3.	%	=	401 "Furnizori"	-	7.140
	303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"			6.000	
	4426 "TVA deductibilă"			1.140	

II) Se predau în consignaţie mărfuri evaluate la preţul negociat cu entitatea vânzătoare de 5.000 lei. Comisionul cuvenit unităţii de vânzare este de 5% din preţul negociat. Ulterior se primeşte confirmarea de vânzare a mărfurilor predate în consignaţie şi se primeşte factura pentru comisionul cuvenit vânzătorului. Concomitent, se emite factura pentru valoarea mărfurilor vândute. Se încasează de la entitatea vânzătoare preţul de vânzare a mărfurilor (mai puţin suma datorată vânzătorului) prin virament bancar.

În contabilitate se înregistrează operaţiile:

1) Trimiterea mărfurilor la terţi pentru vânzare în consignaţie:

1.	357 "Mărfuri aflate la terţi"	=	371 "Mărfuri"	5.000	5.000

2) Înregistrarea facturii primite pentru comisionul cuvenit unităţii vânzătoare 250 lei (5.000 * 5%), cu TVA aferentă:

2.	%	=	401 "Furnizori"	-	297,50
	622 "Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"			250,00	
	4426 "TVA deductibilă"			47,50	

3) Facturarea preţului de vânzare al mărfurilor vândute în consignaţie:

3.	4111 "Clienţi"	=	%	5.950	
			707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"		5.000
			4427 "TVA colectată"		950

[1] Toma, C., *Managementul contabilităţii financiare*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2012, pp. 110-111

4) Descărcarea gestiunii cu valoarea de evidenţă a mărfurilor vândute, 5.000 lei:

4.	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	357 "Mărfuri aflate la terţi"	5.000	5.000

5) Încasarea sumei cuvenite din vânzarea mărfurilor (5.950 lei), mai puţin suma datorată vânzătorului (297,50 lei), 5.652,50 lei:

5.	%	=	4111 "Clienţi"	-	5.950,00
	5121 "Conturi la bănci în lei"			5.652,50	
	401 "Furnizori"			297,50	

2.1.9. Contabilitatea activelor biologice de natura stocurilor

În categoria stocurilor din ţara noastră se regăseşte o categorie distinctă reprezentată de activele biologice. Deşi activele biologice sunt întâlnite predominant la societăţile agricole, acestea pot apare şi la entităţi cu activitate industrială sau institute de cercetare (active biologice crescute în gospodăriile anexe sau folosite pentru experienţe).

Activitatea agricolă include o gamă largă de activități, ca de exemplu: creşterea animalelor, silvicultura, cultivarea de plante anuale sau perene, cultivarea pomilor fructiferi sau a altor plantații, floricultura și acvacultura (inclusiv piscicultura). Aceste activități au anumite trăsături comune, și anume:[1]

a) *capacitatea de modificare*. Animalele și plantele vii sunt capabile de transformări biologice, concretizate în procesele de creştere, degenerare, producere și procreare care produc modificări cantitative şi calitative ale acestora;

b) *administrarea modificării*. Modul de administrare facilitează transformarea biologică prin îmbunătățirea sau, cel puțin, stabilizarea condițiilor necesare desfășurării procesului (de exemplu, nivelul de elemente nutritive, umiditatea, temperatura, fertilitatea și lumina). Această administrare diferențiază activitatea agricolă de alte activități. De exemplu, recoltarea produselor din resurse negestionate (cum ar fi pescuitul oceanic sau defrișarea) nu reprezintă o activitate agricolă; și

c) *evaluarea modificării*. Modificarea calitativă (de exemplu, calitatea genetică, densitatea, gradul de coacere, conținutul de grăsimi, conținutul de proteine și gradul de rezistență al fibrelor) sau cantitativă (de exemplu, numărul de pui, greutatea, volumul, lungimea sau diametrul fibrelor și numărul de boboci) determinată de transformările biologice sau de recoltare este evaluată și monitorizată ca funcție de rutină a administrării.

---

[1] *.*. Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 281

Transformarea biologică poate conduce la următoarele tipuri de rezultate:

a) modificări ale activelor prin (i) creştere (o creştere cantitativă sau o îmbunătățire a calității unui animal sau a unei plante), (ii) degenerare (o scădere cantitativă ori o deteriorare a calității unui animal sau a unei plante), sau (iii) reproducere (crearea de animale ori plante vii suplimentare); sau

b) producția unor produse agricole, de exemplu, lână şi lapte.[1]

Stocurile de natura active biologice se referă la animale vii şi plante vii crescute sau cultivate pentru vânzare sau pentru transformarea în produse agricole sau în active biologice suplimentare.

Activele biologice de natura stocurilor sunt acelea care urmează a fi recoltate ca produse agricole sau vândute ca active biologice, ca de exemplu: animalele destinate producției de carne, animalele deținute în vederea vânzării, peştii din fermele piscicole, culturile, cum ar fi cele de porumb şi grâu, şi copacii crescuți pentru cherestea.[2]

Nu sunt cuprinse în categoria stocurilor activele biologice productive, care îndeplinesc condiţiile pentru a fi considerate imobilizări corporale (ca de exemplu, animalele de lapte, vița-de-vie, pomii fructiferi şi copacii din care se obține lemn de foc, dar care nu sunt tăiați), reflectate de contul 217 "Active biologice productive".

În contabilitate, activele biologice de natura stocurilor sunt reflectate cu ajutorul contului de activ **361 "Active biologice de natura stocurilor".** Cu ajutorul acestui cont se ține evidența activelor biologice de natura stocurilor, respectiv animalele născute şi cele tinere de orice fel (viței, miei, purcei, mânji etc.), în vederea creşterii şi folosirii lor pentru muncă şi reproducție, animalele şi păsările la îngrăşat pentru valorificare; coloniile de albine, precum şi animalele pentru producție (lână, lapte şi blană), al cărui mod de funcţionare se prezintă astfel:

Debit	**361 "Active biologice de natura stocurilor"**		**Credit**
401, 408, 326	- Valoarea la preţ de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor achiziţionate	- Valoarea la preţ de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor vândute - din producţie proprie sau achiziţionate - constatate minus de inventar şi cele trimise la terţi	711, 606, 356
451, 453	- Valoarea la preţ de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun	- Valoarea la preţ de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor livrate unităţii sau subunităţilor	481, 482
481, 482	- Valoarea la preţ de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor primite de la unitate sau subunităţi	- Valoarea la preţ de înregistrare a activelor biologice de natura	371
356	- Valoarea la preţ de înregistrare a		

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 282

[2] Idem, punctul 278

Debit	361 "Active biologice de natura stocurilor"		Credit
	activelor biologice de natura stocurilor aduse de la terţi	stocurilor vândute ca atare	
456	- Valoarea activelor biologice de natura stocurilor reprezentând aportul în natură al acţionarilor/asociaţilor	- Valoarea pierderilor din calamităţi	658
711	- Valoarea la preţ de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor obţinute din producţie proprie, sporuri de greutate şi plusurile de inventar		
758	- Valoarea activelor biologice de natura stocurilor primite cu titlu gratuit		
		Valoarea la preţ de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor existente în stoc la sfârşitul perioadei	**S.F.D.**

Dacă evidenţa activelor biologice de natura stocurilor se ţine la nivelul costurilor standard diferenţele (în plus sau în minus) care apar între preţul de înregistrare standard (prestabilit) şi costul efectiv sunt reflectate cu ajutorul contului bifuncţional **368 "Diferenţe de preţ la active biologice de natura stocurilor"**[1]. Contul 368 este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor. Funcţiunea contului **368** se prezintă astfel:

Debit	368 "Diferenţe de preţ la active biologice de natura stocurilor"		Credit
401	- Diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile (preţul de înregistrare este mai mare decât preţul standard) aferente activelor biologice de natura stocurilor achiziţionate	- Diferenţele de preţ în minus sau favorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor achiziţionate	401
451, 453	- Diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun	- Diferenţele de preţ în minus sau favorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor intrate în gestiune din producţie proprie	711
711	- Diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor intrate în gestiune din producţie proprie	- Diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor incluse pe cheltuieli	606
606	- Diferenţele de preţ în minus sau favorabile (preţul de înregistrare este mai mic decât preţul standard) aferente activelor biologice de natura stocurilor incluse pe cheltuieli	- Diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile repartizate asupra activelor biologice de natura stocurilor ieşite din gestiune, din producţie proprie	711
711	- Diferenţele de preţ în minus sau favorabile repartizate asupra activelor		

[1] Înregistrarea în acest cont se poate efectua şi prin formule contabile în roşu.

Debit	368 "Diferențe de preț la active biologice de natura stocurilor"		Credit
	biologice de natura stocurilor ieșite din gestiune, din producție proprie		
S.F.C.	**Diferențele de preț în minus aferente activelor biologice de natura stocurilor existente în stoc**	**Diferențele de preț în plus aferente stocurilor existente de active biologice de natura stocurilor**	**S.F.D.**

În cazul activelor biologice de natura stocurilor, contabilitatea analitică se ține cantitativ și valoric pe specii și, în cadrul, acestora pe categorii de vârstă. Evidența cantitativă se ține în capete și kg. pentru animalele care se cântăresc și în capete pentru cele care nu se cântăresc.

Exemplu:[1] La o entitate agricolă cu profil zootehnic se înregistrează pe parcursul unei perioade de gestiune următoarele operații privind animalele:

1) Se recepționează de la furnizori 200 buc. juninci la un preț de 1.500 lei/buc., cu TVA de 19%, potrivit facturii primite:

1.	%	=	401 "Furnizori"	-	357.000
	361 "Active biologice de natura stocurilor"			300.000	
	4426 "TVA deductibilă"			57.000	

2) Se trimit unei subunități animale tinere în valoare de 8.000 lei:

2.	481 "Decontări între unitate și subunități"	=	361 "Active biologice de natura stocurilor"	8.000	8.000

3) Se înregistrează, în baza "actului de cântărire" sporul în greutate al animalelor puse la îngrășat, în valoare de 25.000 lei:

3.	361 "Active biologice de natura stocurilor"	=	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	25.000	25.000

4) Se facturează valoarea animalelor de 35.000 lei, preț de înregistrare, vândute ca atare unui abator la prețul de 50.000 lei, cu TVA aferentă:

a) transferul animalelor vândute la mărfuri, la nivelul prețului de evidență 35.000 lei:

4a.	371 "Mărfuri"	=	361 "Active biologice de natura stocurilor"	35.000	35.000

b) înregistrarea facturării:

4b.	4111 "Clienți"	=	%	59.500	-
			707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"		50.000
			4427 "TVA colectată"		9.500

c) descărcarea gestiunii cu valoarea animalelor vândute:

4c.	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	35.000	35.000

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediția a II-a, revizuită și adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iași, 2016, pp. 110-111

5) Se înregistrează valoarea de 700 lei a produşilor obţinuţi din fătări:

5.	361 "Active biologice de natura stocurilor"	=	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	700	700

6) Transferul a 10 juninci în categoria vacilor de lapte, la valoarea de evidenţă a acestora, 3.500 lei/buc:

6.	217 "Active biologice productive"	=	361 "Active biologice de natura stocurilor"	35.000	35.000

7) Se înregistrează valoarea pierderilor din mortalităţi de 400 lei, la animale obţinute din producţie proprie:

7.	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	361 "Active biologice de natura stocurilor"	400	400

2.1.10. Contabilitatea mărfurilor

Mărfurile sunt reprezentate, în general, prin acele bunuri cumpărate de o entitate în scopul revânzării lor, fără a suferi transformări. Sunt asimilate mărfurilor şi următoarele categorii de bunuri:

- materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, activele biologice de natura stocurilor, alte valori de natura stocurilor vândute ca atare;
- valoarea produselor obţinute, transferate în magazinele proprii de desfacere pentru a fi vândute;
- activele cu ciclu lung de fabricaţie, destinate vânzării (de exemplu, ansambluri sau complexuri de locuinţe etc. realizate de entităţile care au ca activitate principală obţinerea şi vânzarea de locuinţe);
- terenuri cumpărate în scopul construirii pe acestea de construcţii destinate vânzării;
- imobilizările corporale îmbunătăţite în perspectiva vânzării, la momentul luării deciziei privind modificarea destinaţiei.

Evaluarea mărfurilor intrate în gestiune se poate realiza la mai multe categorii valorice, şi anume:

a) cost de achiziţie;
b) preţ cu ridicata (practicat de unităţile de desfacere a mărfurilor cu ridicata), format prin adăugarea la costul de achiziţie a marjei comerciantului (adaosului comercial);
c) preţ cu amănuntul (practicat de unităţile de desfacere cu amănuntul a mărfurilor), format prin adăugarea la costul de achiziţie a marjei comerciantului şi a taxei pe valoarea adăugată.

Evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de mărfuri se ţine cu ajutorul contului de activ **371 "Mărfuri"**, al cărui mod de funcţionare se prezintă astfel:

Debit	371 "Mărfuri"		Credit
401, 408, 446, 327, 542	- Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor achiziţionate	- Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor ieşite din gestiune prin vânzare şi lipsurile de inventar	607
451, 453	- Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun	- Valoarea adaosului comercial şi a taxei pe valoarea adăugată neexigibilă aferentă mărfurilor ieşite din gestiune	378, 4428
481, 482	- Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor primite de la unitate sau subunităţi	- Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor livrate unităţii sau subunităţilor	481, 482
456	- Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor reprezentând aportul în natură al acţionarilor/asociaţilor	- Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor trimise la terţi	357
357, 401	- Valoarea mărfurilor aduse de la terţi	- Valoarea donaţiilor şi pierderilor din calamităţi	658
301, 302, 303, 361, 381	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, activelor biologice de natura stocurilor şi ambalajelor, vândute ca atare	- Valoarea mărfurilor care fac obiectul participării în natură, potrivit legii, la capitalul social al altor entităţi, în schimbul dobândirii de participaţii în capitalul acestora	261, 262, 263, 265
345	- Valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite transferate magazinelor proprii		
607, 758	- Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor constatate plus la inventar şi a celor primite cu titlu gratuit		
378, 4428	- Valoarea adaosului comercial şi taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, în situaţia în care evidenţa mărfurilor se ţine la preţ cu amănuntul		
211	- Valoarea terenurilor folosite pentru construirea de ansambluri de locuinţe destinate vânzării, reclasificate ca mărfuri		
		Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor existente în stoc la sfârşitul perioadei	**S.F.D.**

Pentru evidenţa adaosului comercial (marjei comerciantului) aferent mărfurilor din unităţile comerciale intervine contul rectificativ **378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"**, care înregistrează în credit valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune **(371)**, iar în debit valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor ieşite din gestiune **(371)**. Soldul contului reprezintă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor existente în stoc la sfârşitul perioadei.

Exemplu:[1] O societate de desfacere cu amănuntul a mărfurilor prezintă la începutul unei perioade de gestiune un stoc de mărfuri evaluat la prețul de vânzare cu amănuntul de 119.000 lei, din care: TVA 19.000 lei şi adaos comercial 26.100 lei.

În cursul perioadei se aprovizionează mărfuri în valoarea totală de 500.000 lei cost de achiziţie, cu TVA de 19%. Adaosul comercial aferent mărfurilor aprovizionate este de 30%.

Valoarea vânzărilor de mărfuri din cursul lunii se ridică la 809.200 lei (inclusiv TVA).

Cu ocazia inventarierii mărfurilor se constată:

- un plus în valoare 1.785 lei preț de vânzare, din care TVA 285 lei şi adaos comercial 300 lei;
- o lipsă de mărfuri la alte sortimente, ce se încadrează în normele de perisabilitate admise, în valoare de 1.190 lei preț de vânzare, din care: TVA 190 lei şi adaos comercial 200 lei.

În contabilitatea societății se înregistrează operațiile:

A) Metoda inventarului permanent:

1) Recepţionarea mărfurilor primite de la furnizori:

a) înregistrarea costului efectiv de cumpărare al mărfurilor (pe baza datelor din factura furnizorului):

1a.	%	=	401 "Furnizori"	-	595.000
	371 "Mărfuri"			500.000	
	4426 "TVA deductibilă"			95.000	

b) concomitent, se înregistrează adaosul comercial şi taxa pe valoarea adăugată aferentă prețului de vânzare (pe baza notei de recepție şi constatare de diferențe):

1b.	371 "Mărfuri"	=	%	273.500	-
			378 "Diferențe de preț la mărfuri"		150.000
			4428 "TVA neexigibilă"		123.500

2) Înregistrarea vânzărilor totale de mărfuri din cursul lunii:

TVA inclusă în prețul de vânzare =

$$\frac{Pretul\ de\ vanzare(inclusiv\ TVA)*19}{100+19} = \frac{809.200*19}{100+19} = 129.200 \text{ lei:}$$

2.	5311 "Casa în lei"	=	%	809.200	-
			707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"		680.000
			4427 "TVA colectată"		129.200

3) înregistrarea plusului de inventar constatat, în valoare de 1.785 lei:

[1] Toma, C., *Managementul contabilității financiare*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2012, pp. 116-119

3.	371 "Mărfuri"	= %		1.785	-
		607 "Cheltuieli privind mărfurile"			1.200
		378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"			300
		4428 "TVA neexigibilă"			285

4) Înregistrarea lipsei de inventar la mărfuri, în valoare de 1.190 lei preţ de vânzare:

4.	%	= 371 "Mărfuri"	-	1.190
	607 "Cheltuieli privind mărfurile"		800	
	378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"		200	
	4428 "TVA neexigibilă"		190	

5) Se descarcă gestiunea cu valoarea mărfurilor vândute în cursul perioadei:

D	371		C
S.i.d.	119.000		
(1a)	500.000	1.190	(4)
(1b)	273.500		
(3)	1.785		
Rd_0	775.285	1.190	Rc_0
		809.200	
Rd_1	775.285	810.390	Rc_1
Tsd	894.085	810.390	Tsc
		83.895	Sfd

D	378		C
		26.100	S.i.c.
(4)	200	150.000	(1b)
		300	(3)
Rd_0	200	150.300	Rc_0
	159.596		
Rd_1	159.796	150.300	Rc_1
Tsd	159.796	176.400	Tsc
Sfc	16.604		

$$K_{378} = \frac{S_{ic378} + Rc_{378}}{S_{i371}(fara\ TVA) + R_{d371}(fara\ TVA)} = \frac{26.100 + 150.300}{100.000 + 651.500} = \frac{176.400}{751.500} =$$

0,23473053892215568862275449101796 ≅ 0,2347

-Adaos comercial aferent mărfurilor vândute = 0,2347*680.000 = 159.596 lei:

5.	%	= 371 "Mărfuri"	-	809.200
	607 "Cheltuieli privind mărfurile"		520.404	
	378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"		159.596	
	4428 "TVA neexigibilă"		129.200	

Remarcă: *Contul 371 "Mărfuri" se creditează numai cu valoarea mărfurilor ieşite prin vânzare, deoarece lipsurile de inventar au fost deja înregistrate în conturile de mărfuri, cu afectarea corespunzătoare a cheltuielilor.*

B) Metoda inventarului intermitent: Operaţiile prezentate anterior, în varianta aplicării metodei inventarului intermitent, se vor înregistra astfel:

0) La începutul perioadei de gestiune, valoarea stocului de mărfuri, stabilit la sfârşitul lunii anterioare prin inventariere, se trece asupra cheltuielilor, la nivelul costului efectiv de 73.900 lei:

Remarcă: *Pentru a obține costul efectiv al mărfurilor aflate în stoc, prețul de vânzare al acestora (119.000 lei) este corectat cu TVA inclusă în preț (19.000 lei) şi cu adaosul comercial aferent stocului (26.100 lei).*

0.	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	73.900	73.900

1) Recepționarea mărfurilor primite de la furnizori:

a) înregistrarea costului efectiv de cumpărare al mărfurilor (pe baza datelor din factura furnizorului):

1a.	%	=	401 "Furnizori"	-	595.000
	607 "Cheltuieli privind mărfurile"			500.000	
	4426 "TVA deductibilă"			95.000	

b) adaosul comercial şi taxa pe valoarea adăugată aferentă prețului de vânzare NU SE ÎNREGISTREAZĂ:

2) Înregistrarea vânzărilor totale de mărfuri din cursul lunii:

TVA inclusă în prețul de vânzare =

$$\frac{Pretul\ de\ vanzare(inclusiv\ TVA)*19}{100+19}=\frac{809.200*19}{100+19}=129.200\text{ lei.}$$

2.	5311 "Casa în lei"	=	%	809.200	-
			707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"		680.000
			4427 "TVA colectată"		129.200

3) Plusul de inventar constatat la mărfuri NU SE ÎNREGISTREAZĂ:

4) Lipsa de inventar la mărfuri NU SE ÎNREGISTREAZĂ:

5) Descărcarea gestiunii cu valoarea mărfurilor vândute în cursul perioadei NU SE ÎNREGISTREAZĂ:

6) Se inventariază mărfurile şi se înregistrează stocul existent la nivelul costului efectiv de cumpărare:

Cost de achiziție = Preț de vânzare – TVA – Adaos comercial aferent stocului:

Preț de vânzare = Sfd_{371} = 83.895 lei;

$$TVA=\frac{83.895*19}{100+19}=13.395\text{ lei;}$$

Adaos comercial aferent stocului = Sfc_{378} = 16.604 lei;

Cost de achiziție = 83.895 - 13.395 - 16.604 = 54.096 lei.

6.	371 "Mărfuri"	=	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	54.096	54.096

2.1.11. Contabilitatea ambalajelor

Ambalajele sunt bunuri destinate să protejeze materiile prime, materialele consumabile, produsele finite, mărfurile etc. pe timpul transportului, manipulării păstrării sau vânzării lor. Pe lângă rolul de protecţie, ambalajele îndeplinesc şi o funcţie de promovare a bunului ambalat şi a firmelor care îl produc.

După natura lor, ambalajele sunt structurate în mai multe categorii, şi anume:

Ambalajele nerecuperabile sunt reprezentate prin bunurile care se livrează sau se primesc o dată cu bunurile protejate şi care, după dezambalare, nu mai pot fi utilizate pe destinaţia iniţială (pungi şi saci de hârtie şi de plastic, cutii de carton, tăvi din carton şi din plastic, tuburi din carton, caserole, cutii metalice, pet-uri, alte materiale). Acestea deservesc un singur ciclu de circulaţie, nu impun obligaţii de restituire şi se evidenţiază cu ajutorul contului 3023 "Materiale pentru ambalat";

Ambalajele recuperabile sunt bunuri care pot fi utilizate pe aceeaşi destinaţie în mai multe cicluri succesive de circulaţie. Deoarece asemenea bunuri nu se consumă de la prima utilizare, în funcţie de caracteristicile lor, se structurează în:

- *ambalaje de natura imobilizărilor corporale* (containere, cisterne, butoaie de capacitate mare, rezervoare etc.), care îndeplinesc condiţiile impuse pentru aceste active, reflectate cu ajutorul contului 214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale";
- *ambalaje de natura obiectelor de inventar* (transpaleţi, tuburi de oxigen, tuburi de hidrogen, butoaie de bere, paleţi, boxpaleţi etc.) folosite, de regulă, pentru păstrarea bunurilor sau pentru transportul intern şi reflectate cu ajutorul contului 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar";
- *ambalaje de natura bunurilor fungibile* care nu se pot distinge în mod substanţial unele de altele, cum sunt: lăzile, navetele, sticlele, borcanele etc. Aceste bunuri mai sunt denumite şi ambalaje de transport şi pot circula pe principiul vânzării-cumpărării sau în regim de restituire.

Pentru evidenţa ambalajelor de natura bunurilor fungibile intervine contul de activ **381 "Ambalaje"** al cărui mod de funcţionare se prezintă astfel:

Debit	**381 "Ambalaje"**		**Credit**
401, 408, 446, 328, 542	- Valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor achiziţionate	- Valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor vândute ca atare	**371**
451, 453	- Valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor primite de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun	- Valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor consumate şi lipsurile constatate la inventar	**608**
481, 482	- Valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor primite de la unitate sau subunităţi	- Valoarea ambalajelor trimise la terţi	**358**
		- Valoarea la preţ de înregistrare a	**481, 482**

Debit	381 "Ambalaje"		Credit
456	- Valoarea ambalajelor reprezentând aportul în natură al acţionarilor/asociaţilor	ambalajelor livrate unităţii sau subunităţilor	
358, 401	- Valoarea ambalajelor aduse de la terţi	- Valoarea donaţiilor şi a pierderilor din calamităţi	658
608, 758	- Valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor constatate plus de inventar şi a celor primite cu titlu gratuit		
409	- Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite furnizorilor, reţinute în stoc		
345	- Valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor realizate din producţie proprie şi reţinute ca ambalaje		
388	- Diferenţele de preţ în minus sau favorabile aferente ambalajelor achiziţionate		
		Valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor existente în stoc la sfârşitul perioadei.	**SFD**

Remarcă: *Ambalajele de transport care circulă pe principiul restituirii sunt evidenţiate cu ajutorul contului 381 numai în contabilitatea proprietarului. Operaţiile ocazionate de circulaţia acestora între furnizor şi client sunt reflectate prin intermediul conturilor 419 "Clienţi – creditori" (în contabilitatea furnizorului) şi, respectiv, 409 "Furnizori – debitori" (în contabilitatea clientului) şi vor fi reflectate în cadrul operaţiilor de decontare cu terţii.*

Dacă evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a ambalajelor se face la preţurile prestabilite evidenţa diferenţelor de preţ (în plus sau în minus) faţă de costul de achiziţie sau costul de producţie, după caz, se asigură cu ajutorul contului rectificativ **388 "Diferenţe de preţ la ambalaje"**, a cărui funcţiune se prezintă astfel:

Debit	388 "Diferenţe de preţ la ambalaje"		Credit
401, 542	- Diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile (costul de achiziţie mai mare decât preţul standard) aferente ambalajelor intrate în gestiune	- Diferenţele de preţ în minus sau favorabile aferente ambalajelor achiziţionate	381, 542
451, 453	- Diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile aferente ambalajelor achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun	- Diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile aferente ambalajelor ieşite din gestiune	608
608	- Diferenţele de preţ în minus sau favorabile aferente ambalajelor incluse pe cheltuieli		
S.F.C.	**Diferenţele de preţ în minus aferente ambalajelor existente în stoc**	**Diferenţele de preţ în plus aferente ambalajelor existente în stoc**	**S.F.D.**

Exemple:[1]

1) Se recepţionează ambalaje achiziţionate de la furnizori în valoare de 10.000 lei. Cheltuielile de transport incluse în factura furnizorului sunt de 500 lei, iar TVA este de 19% din valoarea facturii:

1.	% 381 "Ambalaje" 4426 "TVA deductibilă"	=	401 "Furnizori"	- 10.500 1.995	12.495

2) Se obţin din producţie proprie lădiţe pentru fructe în valoare de 10.000 lei, cost de producţie, din care o parte, în valoare de 3.000 lei, se reţin ca ambalaje pentru nevoi proprii:

a) obţinerea lădiţelor din producţie proprie, la nivelul costului efectiv:

2a.	345 "Produse finite"	=	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	10.000	10.000

b) reţinerea ca ambalaje a lădiţelor obţinute în entitate:

2b.	381 "Ambalaje"	=	345 "Produse finite"	3.000	3.000

3) Se înregistrează valoarea ambalajelor deteriorate în procesul de circulaţie, care se scot din evidenţă la nivelul valorii de evidenţă, de 1.000 lei:

3.	608 "Cheltuieli privind ambalajele"	=	381 "Ambalaje"	1.000	1.000

4) La inventarierea ambalajelor se constată un plus în valoare de 250 lei:

4.	381 "Ambalaje"	=	608 "Cheltuieli privind ambalajele"	250	250

5) Se vând produse finite facturate la un preţ de 100.000 lei, însoţite de ambalaje facturate de 15.000 lei. TVA este de 19% din valoarea facturii. Valoarea contabilă a produselor finite se ridică la 75.000 lei, iar cea a ambalajelor la 12.000 lei.

a) transformarea ambalajelor în mărfuri la nivelul valorii de înregistrare:

5a.	371 "Mărfuri"	=	381 "Ambalaje"	12.000	12.000

b) facturarea produselor şi a ambalajelor:

5b.	4111 "Clienţi"	=	% 7015 "Venituri din vânzarea produselor finite" 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" 4427 "TVA colectată"	136.850	- 100.000 15.000 21.850

c) descărcarea gestiunii cu valoarea produselor finite vândute:

5c.	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	345 "Produse finite"	75.000	75.000

d) descărcarea gestiunii cu valoarea ambalajelor vândute:

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2011, pp. 197-198

5d.	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	= 371 "Mărfuri"	12.000	12.000

2.1.12. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie

La sfârşitul exerciţiului financiar, pe baza rezultatelor inventarierii, se pot constata deprecieri la elementele stocabile şi producţia în curs de execuţie. Aceste deprecieri se stabilesc ca diferenţă între valoarea de intrare (mai mare) a stocurilor şi producţiei în curs de execuţie şi valoarea actuală/justă din momentul inventarierii. În funcţie de natura lor, deprecierile constatate la stocuri şi producţie în curs de execuţie pot fi:

- *ireversibile*, înregistrate în contabilitate sub forma cheltuielilor;
- *reversibile*, care generează recunoaşterea de ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie.

Remarcă: *Diferenţele constatate în plus între valoarea de inventar a stocurilor şi producţiei în curs de execuţie şi valoarea de intrare a acestora în gestiune nu se înregistrează în contabilitate, acestea raportându-se în bilanţ la nivelul valorii lor de intrare.*

Evidenţa constituirii, de regulă, la sfârşitul exerciţiului financiar, a ajustărilor pentru deprecierea stocurilor de materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, producţie în curs de execuţie, produse, animale, mărfuri şi ambalaje, precum şi a suplimentării, diminuării sau anulării acestora, potrivit politicilor adoptate de entitate, se asigură prin intermediul următoarelor conturi:

391 "Ajustări pentru deprecierea materiilor prime";

392 "Ajustări pentru deprecierea materialelor";

- 3921 "Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile";
- 3922 "Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar";

393 "Ajustări pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie";

394 "Ajustări pentru deprecierea produselor";

- 3941 "Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor";
- 3945 "Ajustări pentru deprecierea produselor finite";
- 3946 "Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale";
- 3947 "Ajustări pentru deprecierea produselor agricole";

395 "Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi";

- 3951 "Ajustări pentru deprecierea materiilor şi materialelor aflate la terţi";
- 3952 "Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terţi";
- 3953 "Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terţi";

- 3954 "Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terţi";
- 3955 "Ajustări pentru deprecierea produselor agricole aflate la terţi";
- 3956 "Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor aflate la terţi";
- 3957 "Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terţi";
- 3958 "Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terţi";

396 "Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor";

397 "Ajustări pentru deprecierea mărfurilor";

398 "Ajustări pentru deprecierea ambalajelor".

Conturile menţionate au funcţie contabilă de pasiv, se creditează cu valoarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs, constituite sau suplimentate, pe feluri de ajustări (**6814** "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante") şi se debitează cu sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs (**7814** "Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"). Soldul creditor al conturilor reprezintă valoarea ajustărilor constituite la sfârşitul perioadei.

Ajustările se constituie la sfârşitul unui exerciţiu financiar pentru pierderi reversibile de valoare prin afectarea cheltuielilor. Pe parcursul exerciţiului următor sau la sfârşitul acestuia, ajustările existente se analizează şi se regularizează în contabilitate astfel:

- dacă elementele pentru care există ajustarea ies din entitate în perioada următoare, aceasta rămâne fără obiect şi se anulează (prin majorarea veniturilor);
- dacă deprecierea constatată la sfârşitul exerciţiului este mai mare decât valoarea ajustării existente, diferenţa se va înregistra ca o suplimentare de ajustare (prin majorarea cheltuielilor);
- dacă deprecierea constatată la sfârşitul exerciţiului este mai mică decât valoarea ajustării existente, diferenţa se va înregistra ca o diminuare de ajustare (prin majorarea veniturilor);
- dacă la sfârşitul exerciţiului deprecierea a dispărut, ajustarea existentă se anulează (prin majorarea veniturilor).

Schematic, mecanismul general de reflectare în contabilitate a ajustărilor este redat în figura nr. 2.16.

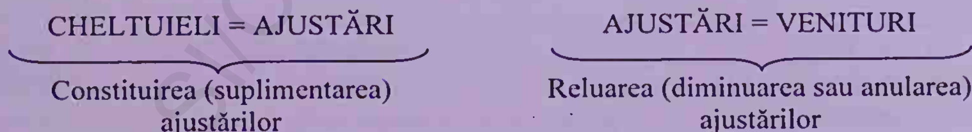


Fig. nr. 2.16. *Mecanismul general de reflectare în contabilitate a ajustărilor*

Exemple:[1]

1) La sfârşitul exerciţiului N, pe baza rezultatelor inventarierii, se înregistrează deprecierile reversibile constatate la stocurile de produse finite, 5.000 lei şi la stocurile de mărfuri, 2.000 lei.

2) La sfârşitul exerciţiului următor se constată că deprecierea produselor finite este de 4.000 lei, deprecierea mărfurilor este de 3.500 lei şi apar deprecieri la materialele de natura obiectelor de inventar de 1.000 lei.

În contabilitate se înregistrează următoarele operaţii:

La sfârşitul exerciţiului N:

1) Înregistrarea ajustării necesare, corespunzător deprecierilor reversibile constatate:

1.	6814 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"	=	%	7.000	-
			3945 "Ajustări pentru deprecierea produselor finite"		5.000
			397 "Ajustări pentru deprecierea mărfurilor"		2.000

La sfârşitul exerciţiului N+1:

1) Ajustarea pentru deprecierea produselor se reduce cu suma de 1.000 lei (ajustarea existentă este în valoare de 5.000 lei, iar deprecierea actuală se ridică la 4.000 lei):

1.	3945 "Ajustări pentru deprecierea produselor finite"	=	7814 "Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"	1.000	1.000

2) Ajustarea pentru deprecierea mărfurilor se suplimentează cu 1.500 lei (ajustarea existentă este în valoare de 2.000 lei, iar deprecierea actuală se ridică la 3.500 lei):

2.	6814 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"	=	397 "Ajustări pentru deprecierea mărfurilor"	1.500	1.500

3) Se înregistrează o ajustare pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar în valoare de 1.000 lei (nu există o ajustare de la sfârşitul exerciţiului precedent constituită cu această destinaţie):

[1] Toma, C., *Managementul contabilităţii financiare*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2012, pp. 124-126

3.	6814 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"	=	3922 "Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar"	1.000	1.000

Remarcă: *Având în vedere faptul că stocurile şi producţia în curs de execuţie, prin natura lor, sunt destinate să fie consumate sau vândute într-un termen scurt (mai mic de un an, cu unele excepţii), contabilizarea ajustărilor de la un exerciţiu la altul se poate realiza şi prin* ***metoda anulării globale****, potrivit căreia, ajustările constituite la sfârşitul unui exerciţiu sunt anulate integral la începutul exerciţiului următor, după care la sfârşitul acestui exerciţiu se constituie din nou ajustările necesare.*

Pe baza datelor din exemplul anterior, aplicarea metodei anulării globale în contabilizarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs se materializează în următoarele înregistrări:

La sfârşitul exerciţiului N:

1) Înregistrarea ajustărilor necesare, corespunzător deprecierilor reversibile constatate:

1.	6814 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"	=	%	7.000	-
			3945 "Ajustări pentru deprecierea produselor finite"		5.000
			397 "Ajustări pentru deprecierea mărfurilor"		2.000

La începutul exerciţiului N+1 se anulează ajustările constituite la sfârşitul exerciţiului anterior:

1.	%	=	7814 "Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"	-	7.000
	3945 "Ajustări pentru deprecierea produselor finite"			5.000	
	397 "Ajustări pentru deprecierea mărfurilor"			2.000	

La sfârşitul exerciţiului N+1 se înregistrează ajustările necesare, corespunzătoare deprecierilor înregistrate de stocuri:

2.	6814 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"	=	%	8.500	-
			3922 "Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar"		1.000
			3945 "Ajustări pentru deprecierea produselor finite"		4.000
			397 "Ajustări pentru deprecierea mărfurilor"		3.500

Remarcă: *În cazul în care anumite bunuri care aparţin terţilor (ca drept de proprietate) se află temporar în entitate pentru prelucrare, reparare, păstrare sau din alte motive, acestea se reflectă cu ajutorul următoarelor conturi speciale (în afara bilanţului):*

- 8032 "Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare" ţine evidenţa materiilor prime, materialelor şi altor valori materiale (imobilizări corporale, obiecte preţioase etc.) aparţinând terţilor, primite pentru prelucrare, finisare sau reparare, pe bază de contract. În ***debitul*** contului se înregistrează, la preţurile prevăzute în contract, valorile materiale primite pentru prelucrare, finisare sau reparare, iar în ***credit*** se înregistrează, la aceleaşi preţuri, valorile materiale finisate sau reparate, restituite titularilor. ***Soldul*** contului reprezintă valorile materiale primite pentru prelucrare sau reparare.

- 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie" ţine evidenţa valorilor materiale (materii prime, materiale, mărfuri, imobilizări corporale etc.) primite temporar spre păstrare sau în custodie pe bază de act de predare-primire (scoatere) din custodie, încheiat în acest scop. În ***debitul*** contului se înregistrează, la preţurile prevăzute în documentele încheiate, valorile materiale primite în custodie sau păstrare temporară, iar în ***credit***, la aceleaşi preţuri, valorile materiale ieşite din custodie sau păstrare ca urmare a restituirii, achiziţionării pentru nevoile entităţii, distrugerii din cauza calamităţilor, lipsurilor de inventar etc.. ***Soldul*** contului reprezintă valoarea materialelor primite în păstrare sau custodie, existente la un moment dat.

2.2. Contabilitatea operaţiilor de decontare cu terţii

Realizarea operaţiilor specifice activităţii de exploatare impune ca entitatea să se angreneze în mediul economico-social în care activează, să intre în relaţii cu o multitudine de persoane fizice şi juridice (cunoscute sub denumirea generică de "terţi"), cum sunt: furnizorii, clienţii, personalul, organismele de asigurări şi protecţie socială, bugetul statului, entităţile din cadrul grupului, asociaţii, diverşi debitori şi

creditori etc. Legăturile stabilite între entitate şi terţii săi se concretizează în raporturi economico – juridice, cunoscute sub denumirea generică de "datorii şi creanţe". Datorită impactului pe care îl au datoriile şi creanţele asupra mărimii şi structurii averii, contabilitatea financiară a relaţiilor cu terţii deţine locul central în sistemul informaţional – contabil al fiecărei entităţi. Informaţiile furnizate de această componentă a contabilităţii financiare sunt utile, în egală măsură, conducerii entităţii şi terţilor cu care aceasta intră în relaţii.

2.2.1. Delimitări şi structuri privind datoriile şi creanţele

Datoriile şi creanţele generate de relaţiile entităţii cu persoanele fizice şi juridice din afara ei, precum şi cu persoanele fizice din interior sunt reflectate în principal prin intermediul clasei a 4-a "Conturi de terţi". Cu ajutorul conturilor din această clasă nu sunt evidenţiate însă creanţele şi obligaţiile generate de acordări şi primiri de împrumuturi şi nici drepturile provenind din deţinerea titlurilor imobilizate. Deşi nu reprezintă creanţe sau datorii faţă de terţi, sunt reflectate în cadrul acestei clase de conturi şi operaţiile de regularizare şi de decontare realizate între exerciţiile financiare. Asemenea operaţii apar ca urmare a aplicării principiului contabilităţii de angajamente şi pot fi asimilate unor creanţe, respectiv datorii ale exerciţiului curent faţă de perioadele următoare.

Potrivit reglementărilor, o **datorie** reprezintă o obligaţie actuală a entităţii ce decurge din evenimente trecute şi prin decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice.

În general, prin noţiunea de "datorie" se desemnează angajamentul asumat de o anumită persoană de a plăti o sumă de bani, livra un bun, executa o lucrare sau presta un serviciu. Rezultă că "datoriile exprimă acele capitaluri furnizate temporar de către terţi pentru care firma beneficiară (debitoare) trebuie să acorde o contraprestaţie sau un echivalent valoric."[1] O persoană fizică sau juridică care are o datorie este denumită în general debitor.

"Creanţa" reprezintă dreptul unei persoane de a pretinde unui terţ plata unei sume de bani, livrarea unui bun, prestarea unui serviciu sau execuţia unei lucrări. Titularul unei creanţe este denumit în mod generic creditor.[2]

În practică, o entitate poate înregistra creanţe şi datorii faţă de toate categoriile de terţi cu care aceasta intră în relaţii. Creanţele şi datoriile pot fi grupate după criterii comune, mai utilizate fiind următoarele două:[3]

a)- după ***natura operaţiilor*** care stau la originea lor:

---

[1] Horomnea, E., *Tratat de contabilitate. Teorii, concepte, principii, standarde, aplicaţii*, Vol. I, Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2001, p. 147
[2] Paraschivescu, M.D., Păvăloaia, W., Cojocaru, C., Toma, C., Ţugui, Al, Istrate, C., *Op. cit.*, p. 183
[3] Voica, V., *Contabilitatea financiară a agenţilor economici*, Ed. C.M.C.F.P.P., Bucureşti, 1996, p. 227

-datorii/creanţe comerciale generate de aprovizionări/livrări de bunuri, lucrări şi servicii sau din avansuri primite/acordate în contul unor livrări/aprovizionări ulterioare;

-datorii/creanţe salariale cauzate de folosirea forţei de muncă de către entităţi;

-datorii/creanţe sociale reprezentate prin contribuţii datorate/achitate în plus organismelor de asigurări sociale;

-datorii/creanţe fiscale generate de impozite, taxe, contribuţii şi vărsăminte datorate potrivit prevederilor legale sau de sumele achitate în plus în contul acestor obligaţii;

-datorii/creanţe financiare care au la origine operaţii de creditare/finanţare (altele decât primiri/acordări de împrumuturi);

-alte datorii/creanţe.

b)- după *conţinutul lor economic*:

-datorii faţă de furnizori/creanţe faţă de clienţi, provenind din cumpărări/vânzări cu decontare ulterioară;

-datorii faţă de furnizori/creanţe faţă de clienţi, provenind din cumpărări/vânzări cu decontare ulterioară prin intermediul efectelor de comerţ;

-datorii faţă de clienţi/creanţe faţă de furnizori, din primiri/acordări de avansuri şi aconturi, precum şi din operaţii realizate cu ambalaje care circulă pe sistemul restituirii;

-datorii/creanţe faţă de salariaţi pentru munca prestată de aceştia, respectiv pentru avansuri acordate şi alte sume datorate de personal entităţii sau terţilor;

-datorii/creanţe faţă de organismele de asigurări şi protecţie socială;

-datorii/creanţe faţă de buget sau organisme specializate;

-datorii/creanţe faţă de asociaţi şi entităţi din cadrul grupului;

-datorii/creanţe faţă de alte persoane fizice sau juridice.

2.2.2. Particularităţile evaluării datoriilor şi creanţelor

Potrivit regulilor aplicabile entităţilor autohtone, evaluarea creanţelor şi datoriilor se realizează potrivit regulilor generale aplicabile, în trei momente principale: la intrarea în entitate, la inventar şi prezentarea elementelor în bilanţ şi cu ocazia decontării lor (la ieşirea din entitate).

La intrarea în entitate creanţele şi datoriile se evaluează la nivelul valorii nominale, reprezentată de valoarea înscrisă într-un document care atestă respectivele creanţe şi datorii. Creanţele şi datoriile în valută, rezultate ca efect al tranzacţiilor entităţii, se înregistrează în contabilitate atât în lei, cât şi în valută. Acest fapt se

datorează respectării obligației de a ține contabilitatea "în limba română și în monedă națională".[1]

Potrivit reglementărilor contabile românești "o tranzacție în valută este o tranzacție care este exprimată sau necesită decontarea într-o altă monedă decât moneda națională (leu), inclusiv tranzacțiile rezultate atunci când o entitate:

a) cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preț este exprimat în valută;

b) împrumută sau oferă spre împrumut fonduri, iar sumele ce urmează să fie plătite sau încasate sunt exprimate în valută; sau

c) achiziționează sau cedează într-o altă manieră active, contractează sau achită datorii exprimate în valută."[2]

O tranzacție în valută trebuie înregistrată inițial la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii. În vederea aplicării regulilor privind contabilizarea operațiunilor în valută, creanțele și datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, sunt asimilate elementelor exprimate în valută.

Pentru bunurile achiziționate însoțite de factură sau de aviz de însoțire a mărfii, urmând ca factura să sosească ulterior, cursul valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate este cursul de la data recepției bunurilor.

În cazul datoriilor de leasing financiar în valută, acestea se înregistrează la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României la data acordării finanțării. În situația în care data acordării finanțării este zi nebancară, la calculul diferențelor de curs valutar aferente se va avea în vedere cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României în ultima zi bancară anterioară acesteia. Un tratament similar se aplică și în cazul datoriilor de leasing financiar în lei, cu decontare în funcție de cursul unei valute.

La finele fiecărei luni, creanțele și datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz. Aceste prevederi se aplică și creanțelor și datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, caz în care diferențele înregistrate se recunosc în contabilitate la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, după caz.[3]

În mod similar se procedează și în cazul următoarelor elemente:

---

[1] ∴ Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 din 18/06/2008, cu modificările și completările ulterioare, art. 3, alin. (1)

[2] ∴ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 317, alin. (1)

[3] Idem, punctul 325, alin. (3)

a) creanţelor, respectiv datoriilor, reflectate în conturile 481 şi 482 de subunităţile din România, care aparţin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, provenind din relaţiile cu persoana juridică căreia îi aparţin aceste subunităţi, respectiv cu alte subunităţi ale aceleiaşi persoane juridice;

b) depozitele bancare constituite în valută, pe termen lung sau scurt.[1]

Începând cu data de 1 ianuarie 2015, sumele reprezentând avansuri acordate furnizorilor, furnizorilor de imobilizări şi, respectiv primite de la clienţi, în valută, nu mai fac obiectul evaluării în funcție de cursul valutar, la finele lunii, respectiv la finele exercițiului financiar. Aceste prevederi se aplică, de asemenea, avansurilor în valută acordate entităților afiliate, asociate și entităților controlate în comun, respectiv încasate de la acestea.[2]

Practica economică a afacerilor a consacrat şi un sistem de **reduceri** de care beneficiază entitatea cumpărătoare în relaţiile cu furnizorii săi. Aceste reduceri sunt "destinate să «plătească» fidelitatea unui client, nerespectarea întocmai a unor clauze contractuale, achitarea înainte de termen a unei datorii şi, nu în ultimul rând, să incite clientul spre cumpărare, ceea ce atrage creşterea cifrei de afaceri."[3]

Reducerile acordate de furnizori, în funcţie de natura lor, pot fi comerciale sau financiare. În cadrul reducerilor comerciale se cuprind rabaturile, remizele şi risturnurile (risturnele).

Rabaturile se acordă de către furnizor în situaţia excepţională a nerespectării clauzelor contractuale referitoare la condiţiile de calitate a bunurilor livrate. Preţul de vânzare stabilit între vânzător şi cumpărător este redus, de regulă, prin aplicarea unei cote procentuale, dar poate fi acordată şi o diminuare în sumă absolută a valorii facturii.

Remizele "se acordă asupra preţului pentru vânzări superioare volumului convenit sau poziţia preferenţială a clientului"[4]. Remiza se poate stabili fie sub formă procentuală din preţul de vânzare, fie prin negociere directă între vânzător şi cumpărător.

Risturnurile (risturnele) sunt reduceri de preţ acordate de furnizor asupra ansamblului tranzacţiilor efectuate cu acelaşi client într-o perioadă determinată (de regulă, un an).

Scontul de decontare este o reducere cu caracter financiar, acordată de un creditor pentru încasarea anticipată (înaintea termenului de decontare convenit iniţial)

---

[1] *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 326

[2] Idem, punctul 316, alin. (2) și punctul 316[1]

[3] Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Tratat de contabilitate financiară,* Vol. II, Ed Economică, Bucureşti, 1998, p. 46

[4] Ristea, M., *Noul sistem contabil din România,* Ed. CARTIMEX, Bucureşti, 1994, p. 218

a creanţei sale. Motivaţia apariţiei scontului este determinată de faptul că beneficiarul sumei, încasându-şi anticipat creanţa, poate obţine un profit suplimentar din rularea respectivei sume sau încasarea de dobândă de la bancă, dacă păstrează această sumă în cont. Reducerile financiare primite de client reprezintă venituri ale perioadei indiferent de perioada la care se referă, iar la furnizor, aceste reduceri acordate reprezintă cheltuieli ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă.[1]

La determinarea şi înregistrarea reducerilor trebuie avute în vedere următoarele elemente:[2]

- reducerile de preţ trebuie consemnate în factură;
- toate reducerile se calculează în cascadă, în sensul că sumele sau procentele fiecărei categorii de reducere se aplică valorii nete imediat anterioare;
- ordinea de calcul a reducerilor este următoarea: rabaturi, remize, risturnuri, sconturi;
- taxa pe valoarea adăugată se calculează la valoarea netă obţinută în urma determinării ultimei reduceri, indiferent de natura acesteia;
- dacă reducerile comerciale sunt acordate iniţial, înscrise în factură, nu se înregistrează distinct în contabilitate, ci diminuează costul de achiziţie;
- reducerile comerciale consemnate într-o factură distinctă de cea iniţială dau loc la înregistrări distincte în contabilitate, indiferent de perioada la care se referă;
- reducerile financiare se reflectă întotdeauna, constituind o cheltuială financiară la cel care le acordă (furnizorul) şi un venit financiar la cel care le primeşte (clientul).

În cazul reducerilor comerciale **primite**, tratamentul contabil este următorul:

- reducerea costului de achiziţie al bunurilor atunci când reducerile sunt înscrise pe factura de achiziție sau într-o factură ulterioară, dacă acestea mai sunt în gestiune;
- creşterea veniturilor (cont 609), dacă stocurile pentru care au fost primite reducerile ulterioare nu mai sunt în gestiune.

În cazul reducerilor comerciale **acordate**, tratamentul contabil este următorul:

- reducerea veniturilor din vânzare atunci când reducerile sunt acordate în momentul vânzării;
- creşterea cheltuielilor (cont 709), dacă reducerile sunt acordate ulterior vânzării.

---

[1] *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 77, alin. (2)

[2] Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Tratat de contabilitate financiară,* Vol. II, Ed. Economică, Bucureşti, 1998, pp. 47-48

Reducerile comerciale legate de prestările de servicii, primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (cont 609, respectiv contul 709), pe seama conturilor de terți.

Atunci când reducerile comerciale reprezintă evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale, acestea se înregistrează la data bilanțului în contul 408, respectiv contul 418, și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea, pe baza documentelor justificative. Reducerile care urmează a fi primite, înregistrate la data bilanțului în contul 408, corectează costul stocurilor la care se referă, dacă acestea mai sunt în gestiune.[1]

Evaluarea la inventar şi prezentarea elementelor în bilanţ. *La inventarierea anuală* datoriile şi creanţele sunt evaluate la valoarea actuală (denumită şi valoare de inventar), înţeleasă ca valoare probabilă de plată, respectiv de încasat.

La închiderea exerciţiului, aplicarea principiului prudenţei în evaluare impune ca evaluarea datoriilor şi creanţelor să se facă la valoarea de intrare pusă de acord cu rezultatele inventarierii. Astfel, dacă se constată că valoarea de inventar a creanţelor este inferioară celei înregistrată la intrarea în entitate, pentru diferenţă se recunoaşte o ajustare pentru depreciere. Pentru elementele de natura datoriilor, diferenţele constatate în plus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare se înregistrează în contabilitate, pe seama elementelor corespunzătoare de datorii. Evaluarea la bilanţ a creanţelor şi a datoriilor exprimate în valută şi a celor cu decontare în lei în funcţie de cursul unei valute se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României, valabil la data încheierii exerciţiului financiar. Diferenţele nefavorabile (cursul de schimb al datoriilor a crescut, iar al creanţelor a scăzut la sfârşitul exerciţiului) se înregistrează sub forma cheltuielilor din diferenţe de curs valutar, iar cele favorabile, ca venituri. Pentru creanţele şi datoriile, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, eventualele diferenţe favorabile sau nefavorabile, care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la alte venituri sau alte cheltuieli financiare, după caz. În scopul prezentării în bilanţ, valoarea creanţelor, astfel evaluate, se diminuează cu ajustările pentru pierdere de valoare.

Cu ocazia ieşirii din entitate (plăţii sau încasării), datoriile şi creanţele se evaluează la nivelul valorii de intrare. Diferenţele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanţelor şi datoriilor în valută la cursuri diferite faţă de cele la care au fost înregistrate iniţial pe parcursul lunii sau faţă de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, ca venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar.

[1] *.* *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 76, alin. (6)

Atunci când creanţa sau datoria în valută este decontată în decursul aceleiaşi luni în care a survenit, întreaga diferenţă de curs valutar este recunoscută în acea lună. Atunci când creanţa sau datoria în valută este decontată într-o lună ulterioară, diferenţa de curs valutar recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ţinând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărei luni.[1]

Dacă pentru creanţele ieşite din entitate au fost constituite ajustări, concomitent cu decontarea lor ajustările existente sunt trecute la venituri.

La scăderea din evidenţă a creanţelor şi datoriilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise, entităţile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora.

Contabilitatea terţilor asigură evidenţa datoriilor şi creanţelor entităţii în relaţiile acesteia cu furnizorii, clienţii, personalul, asigurările sociale, bugetul statului, entităţile afiliate şi cele asociate sau controlate în comun, asociaţii/acţionarii, debitorii şi creditorii diverşi.

2.2.3. Câteva documente justificative folosite în contabilitatea decontărilor

La baza înregistrării în contabilitate a operaţiilor de decontare cu terţii, principalele documente justificative utilizate sunt:[2]

Factura şi avizul de însoţire a mărfii (Vezi *Contabilitatea socurilor şi producţiei în curs de execuţie*).

Statul de salarii (modul de prezentare în fig. nr. 2.17.) *serveşte* ca document pentru calculul drepturilor băneşti cuvenite salariaţilor, precum şi al contribuţiilor şi al altor sume datorate şi ca document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Se întocmeşte într-un exemplar sau în două exemplare, după caz, lunar, pe secţii, ateliere, servicii etc., pe baza documentelor de evidenţă a timpului lucrat efectiv, a documentelor de centralizare a salariilor individuale pentru muncitorii salarizaţi în accord etc., a evidenţei şi a documentelor privind reţinerile legale, a listelor de avans chenzinal, concediilor de odihnă, certificatelor medicale. Se semnează, pentru confirmarea exactităţii calculelor, de către persoana care determină salariul cuvenit şi întocmeşte statul de salarii. Coloanele libere din partea de reţineri a statelor de salarii urmează a fi completate cu alte feluri de reţineri legale decât cele nominalizate în formular. Pentru centralizarea la nivelul entităţii a salariilor şi a

---

[1] *. *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 323, alin. (2)

[2] *. Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 2.634/5.11.2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 910/9.12.2015

elementelor componente ale acestora, inclusiv a reţinerilor, se pot utiliza aceleaşi formulare de state de salarii. Plăţile făcute în cursul lunii, cum sunt: avansul chenzinal, lichidările, indemnizaţiile de concediu etc. se includ în statele de salarii, pentru a cuprinde astfel întreaga sumă a salariilor calculate şi toate reţinerile legale din perioada de decontare respectivă.

Semnificaţia coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:

A - Numele şi prenumele (marca)
B - Salariu de bază
C - Alte drepturi salariale
D - Alte drepturi impozabile
E - Venit brut
F – Contribuţia individuală pentru asigurări sociale
G – Contribuţia individuală pentru protecţia socială a şomerilor
H – Contribuţia pentru asigurările sociale de sănatate
I - Venit net
J - Alte contribuţii sau cheltuieli deductibile
K - Deducere personală de bază
L - Deduceri suplimentare
M - Venit bază de calcul
N - Impozit calculat şi reţinut
O - Salariul net
P - Avans
Q - Alte reţineri

Entitatea ....

STAT DE SALARII
pe luna .... anul ...

Nr. Crt.	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P	Q	Rest de plată
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18

14-5-1

Conducătorul unităţii, Conducătorul compartimentului financiar-contabil Întocmit,

Fig. nr. 2.17. *Stat de salarii*

Circulă la: persoanele autorizate să exercite controlul financiar preventiv şi să aprobe plata (exemplarul 1); casieria entităţii pentru efectuarea plăţii sumelor cuvenite (exemplarul 1), după caz; compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitate (exemplarul 1); compartimentul care a întocmit statele de salarii (exemplarul 2), care va servi la acordarea vizei atunci când se solicită plata salariilor neridicate, după caz.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil, separat de celelalte acte justificative de plăţi (exemplarul 1) şi la compartimentul care a întocmit statele de salarii (exemplarul 2), după caz.

Lista de avans chenzinal[1] (modul de prezentare în fig. nr. 2.18.) *serveşte* ca document: pentru calculul drepturilor băneşti cuvenite salariaţilor ca avansuri chenzinale; pentru reţinerea prin statele de salarii a avansurilor chenzinale plătite; justificativ de înregistrare în contabilitate.

Se întocmeşte lunar, pe baza documentelor de evidenţă a muncii, a timpului lucrat efectiv, a certificatelor medicale prezentate şi se semnează pentru confirmarea exactităţii calculelor de către persoana care a calculat avansurile chenzinale şi a întocmit lista.

Circulă la: persoanele autorizate să exercite controlul financiar preventiv şi să aprobe plata (exemplarul 1); casieria entităţii, pentru efectuarea plăţii avansurilor cuvenite (exemplarul 1), după caz; compartimentul financiar-contabil, ca anexă la exemplarul 2 al registrului de casă, pentru înregistrare în contabilitate (exemplarul 1); la compartimentul care a întocmit lista de avans pentru a servi la întocmirea statelor de salarii la sfârşitul lunii (exemplarul 2).

LISTĂ DE AVANS CHENZINAL

pe luna .... anul ....

Nr. crt.	Numele şi prenumele	Marca	Salariul de bază	Timp efectiv		Avans de plată
				Lucrat	Concediu medical	
0	1	2	3	4	5	6

Fig. nr. 2.18. *Listă de avans chenzinal*

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil, ca anexă la exemplarul 2 al registrului de casă (exemplarul 1) şi la compartimentul care a întocmit lista de avans chenzinal (exemplarul 2).

Ordinul de deplasare (delegaţie) -modul de prezentare în fig. nr. 2.19.- *serveşte* ca: dispoziţie către persoana delegată să efectueze deplasarea; document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate; document pentru

[1] Nu se mai regăseşte în Nomenclatorul documentelor financiar-contabile, potrivit Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 2.634/5.11.2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 910/9.12.2015

stabilirea diferenţelor de primit sau de restituit de titularul de avans; document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Entitatea .... Depus decontul (numărul şi data) ....

ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAŢIE)
nr. ....

Dl./D-na
....
având funcţia de
....
este delegat pentru
....
....
....
la
....
....
Durata deplasării de la .... la ....
Se legitimează cu ....

Semnătura conducătorului entităţii

Data ....

14-5-4

(verso)

Ziua şi ora plecării .... Ziua şi ora sosirii .... Data depunerii decontului .... Penalizări calculate	Avans spre decontare: - Primit la plecare .... lei - Primit în timpul deplasării .... lei TOTAL .... lei

CHELTUIELI EFECTUATE CONFORM DOCUMENTELOR ANEXATE				
Felul actului şi emitentul	Nr. şi data actului			Suma
TOTAL CHELTUIELI				
Diferenţa de restituit s-a depus cu dispoziţie de încasare către casierie nr. .... din	Diferenţa de	primit / restituit		lei ......
Aprobat conducătorul entităţii,	Verificat decont,	Şef compartiment,		Titular avans,

Fig. nr. 2.19. *Ordin de deplasare (delegaţie)*

Se întocmeşte într-un exemplar, pentru fiecare deplasare, de către persoana care urmează a efectua deplasarea, precum şi pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale cu plata în numerar.

Circulă la: persoana împuternicită să dispună deplasarea, pentru semnare; persoana care efectuează deplasarea; persoanele autorizate ale entităţii la care s-a efectuat deplasarea, pentru confirmarea sosirii şi plecării persoanei delegate;

compartimentul financiar-contabil pentru verificarea decontului, pe baza actelor justificative anexate la acesta de către titular, la întoarcerea din deplasare sau cu ocazia procurării materialelor, stabilindu-se diferenţa de primit sau de restituit, cu luarea în considerare a eventualelor penalizări şi semnătura pentru verificare; persoana autorizată să exercite controlul financiar preventiv, pentru viză; conducătorul entităţii pentru aprobarea cheltuielilor efectuate.

În cazul în care la decontarea avansului suma cheltuielilor efectuate este mai mare decât avansul primit, pentru diferenţa de primit de către titularul de avans se întocmeşte Dispoziţie de plată către casierie. Dacă, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decât avansul primit, diferenţa de restituit de către titularul de avans se depune la casierie pe bază de Dispoziţie de încasare către casierie.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Ordinul de deplasare (delegaţie) în străinatate (transporturi internaţionale) -modul de prezentare în fig. nr. 2.20

Entitatea ....

ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAŢIE) ÎN STRĂINĂTATE
(transporturi internaţionale)
nr. ....

Dl./D-na (Numele, prenumele şi funcţia) ....
se deplasează în .... cu autovehiculul nr. ....
marca .... pentru .... conform comenzii nr. .... emisă de ....
.... locul de încărcare ....
locul de descărcare .... pleacă la ....
anul .... se înapoiază la terminarea cursei sau marşrutei ....
....

Nr. Km. parcurşi	Relaţia		Relaţia		Relaţia	
Km. dus-întors conform marşrutei						
Km. pt. redirijare						
Total Km.						
Avans în valută se acordă pentru	Valută	Lei	Valută	Lei	Valută	Lei
1. Diurna						
2. Cheltuieli de deplasare:						
Total						

Diferenţa de restituit s-a depus cu chitanţa nr. .... din .... Casier	Diferenţa de	primit restituit	lei ....
Aprobat conducătorul entităţii,	Verificat decont,	Şef compartiment,	Titular avans,

14-5-4/a

Fig. nr. 2.20. *Ordin de deplasare (delegaţie) în străinătate (transporturi internaţionale)*

Acest document *serveşte* ca: dispoziţie către conducătorii auto să efectueze transporturi în străinătate cu autovehiculele entităţii; document de stabilire a avansului în valută, pentru deplasările conducătorilor auto care urmează să efectueze transporturi în străinătate, pe baza căruia aceştia ridică avansul de la casierie; document pentru justificarea valutei ridicate de la casierie, precum şi a valutei aduse la înapoiere în ţară; document justificativ de înregistrare în registrul de casă (în valută) şi în contabilitate.

Se întocmeşte la entităţile care efectuează transporturi în străinătate, în două exemplare, pentru fiecare deplasare, de către sectorul de exploatare şi se semnează de către şeful sectorului pentru confirmarea realităţii datelor şi exactităţii calculelor din ordinul de deplasare.

Circulă la: conducătorul entităţii, pentru semnare (ambele exemplare); persoana autorizată să exercite controlul financiar preventiv, pentru viză (ambele exemplare); conducătorii auto care urmează să efectueze deplasarea, pentru semnare, pe ambele exemplare, de primire a avansurilor în valută, reţinând exemplarul 1, care urmează să fie ataşat la Decontul de cheltuieli valutare (transporturi internaţionale); casierul entităţii care semnează pentru plata sumei în valută (ambele exemplare) şi efectuează înregistrarea sumelor plătite în registrul de casă (în valută).

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Decontul de cheltuieli (pentru deplasări externe) -modul de prezentare în fig. nr. 2.21.- *serveşte* ca document pentru: decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate (în valută şi în lei), cu ocazia deplasării în străinătate; stabilirea diferenţelor de primit sau de restituit de titularul de avans; înregistrareă în registrul de casă (în valută) şi în contabilitate.

Se întocmeşte într-un exemplar de către titularul de avans pentru justificarea cheltuielilor efectuate pe întreaga durată a deplasării.

Circulă la: persoanele autorizate să verifice legalitatea actelor justificative de cheltuieli, exactitatea calculelor privind sumele decontate la întoarcerea din deplasare şi calculul eventualelor penalizări de întârziere, care semnează de verificare; persoanele autorizate să exercite controlul financiar preventiv şi să aprobe plata diferenţei în cazul în care, la decontarea sumelor primite pentru efectuarea deplasării, suma cheltuielilor efective depăşeşte avansul primit; casieria entităţii pentru plata diferenţei, caz în care titularul de avans semnează pentru primirea diferenţei respective, fără a se mai întocmi document distinct.

În cazul în care, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decât avansul primit, diferenţa de restituit de către titularul de avans se depune la casierie pe bază de Chitanţă pentru operaţiuni în valută sau Dispoziţie de încasare către casierie, după caz.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Entitatea ....
Titularul de avans ....

Nr. ...... din ....

DECONT DE CHELTUIELI
(pentru deplasări externe)

I. AVANSURI ÎN VALUTĂ	Ţara		Ţara		Ţara		Total
A. Primite de la:	Valută	Lei	Valută	Lei	Valută	Lei	Lei
- Bancă							
- Casierie							
Total							
B. Sume depuse la:							
- Bancă							
- Casierie							
Total							
C. Rest de justificat							
D. Sume decontate							
E. Diferenţe							
- de restituit							
- de primit							

II. AVANSURI ÎN LEI		1. Diferenţa de restituit	
		- contravaloarea valutei primite şi nedecontate	
A. Sume primite - Total			
- bilete călătorie		- diferenţa până la limita de recuperare legal stabilită	
- surplus bagaj			
B. Sume decontate - Total		- penalităţi pt. depunerea cu întârziere a valutelor neutilizate	
- bilete călătorie			
- surplus bagaj		- penalităţi pt. depunerea cu întârziere a decontului	
- taxă aeroport			
C. Sume de recuperat		2. Diferenţa de primit	
		- contravaloarea în lei a valutei depuse în plus	
		- chelt. în lei neprimite în avans	

Aprobat conducătorul entităţii,	Verificat decont,	Şef compartiment,	Titular,

14-5-5

Fig. nr. 2.21. *Decont de cheltuieli (pentru deplasări externe)*

Decont de cheltuieli valutare (transporturi internaţionale) -modul de prezentare în fig. nr. 2.22.- *serveşte* ca document pentru: decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate (în valută şi în lei), cu ocazia deplasării în străinătate; stabilirea diferenţei de primit sau de restituit de către titularul de avans; înregistrarea în contabilitate.

Entitatea ....
Titularii de avans ....
Autovehiculul nr. .... marca ....
Cursa s-a efectuat în perioada ....

DECONT DE CHELTUIELI VALUTARE
(transporturi internaţionale)
nr. ...... din data ....

<table>
<tr><td rowspan="2">Nr. km. parcurşi</td><td colspan="2">Relaţia</td><td colspan="2">Relaţia</td><td colspan="2">Relaţia</td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td colspan="2"></td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td>Km. dus-întors conform marşrutei</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Km. pt. redirijare</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Total km.</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Avansul acordat</td><td>Valută</td><td>Lei</td><td>Valută</td><td>Lei</td><td>Valută</td><td>Lei</td></tr>
<tr><td>- prin casierie</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>- împrumuturi</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Total avans</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Total cheltuieli</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td rowspan="2" colspan="2">Diferenţa de restituit s-a depus cu dispoziţia de încasare nr. .... din ....
Casier ....</td><td rowspan="2" colspan="2">Diferenţa de</td><td>primit</td><td colspan="2">...................</td></tr>
<tr><td>restituit</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td colspan="3">Aprobat conducătorul entităţii</td><td>Verificat decont</td><td colspan="2">Şef compartiment</td><td>Titular avans</td></tr>
</table>

14-5-5/a

Fig. nr. 2.22. *Decont de cheltuieli valutare (transporturi internaţionale)*

Se întocmeşte la entităţile care execută transporturi în străinătate, într-un exemplar, de către titularul de avans, pentru cheltuielile efectuate pe întregul parcurs, semnându-se de titularul de avans.

Circulă la: persoanele autorizate să verifice legalitatea actelor justificative de cheltuieli, exactitatea calculelor privind sumele decontate la întoarcerea din străinătate şi calculul eventualelor penalizări de întârziere, care semnează de verificare; persoana autorizată să exercite controlul financiar preventiv, pentru viză; conducătorul entităţii pentru aprobarea cheltuielilor efectuate şi a eventualei diferenţe de primit de către titularul de avans.

În cazul în care, la decontarea avansului, suma cheltuielilor efectuate este mai mare decât avansul primit de către titularul de avans se întocmeşte Dispoziţie de plată către casierie. Dacă, la decontare, sumele privind cheltuielile efectuate sunt mai mici decât avansul primit, diferenţa de restituit de către titularul de avans se depune la casierie pe bază de Dispoziţie de încasare către casierie.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Decizia de imputare (modul de prezentare în fig. nr. 2.23.) *serveşte* ca: document de imputare a valorii pagubelor produse; titlu executoriu din momentul comunicării; document de înregistrare în contabilitate.

Entitatea ....

DECIZIE DE IMPUTARE

nr. ...... din data de ....

<table>
<tr><td colspan="2">Având în vedere actul de constatare (proces-verbal, referat etc.) nr. .... din data de .... întocmit de .... în calitate de .... din care rezultă că s-a produs o pagubă în valoare de lei .... reprezentând ....
....

Paguba s-a produs în perioada .... fiind adusă la cunoştinţa conducerii prin actul de constatare sus-arătat.

Răspunzătoare pentru producerea pagubei se fac persoanele care, în perioada analizată, au lucrat la gestiunea verificată ....
....

Având în vedere temeiurile de drept şi de fapt care determină angajarea răspunderii materiale, valoarea totală a pagubei de .... lei se suportă de persoanele vinovate, după cum urmează:
lei .... de domnul(a) ....
lei .... de domnul(a) ....
lei .... de domnul(a) ....
lei .... de domnul(a) ....
Calculul s-a făcut aşa cum rezultă din actul de constatare.

În nota(ele) explicativă(e) dată(e) cu ocazia constatării pagubei, domnul(a) ....
....
.... a susţinut că ....
....
....

Susţinerile s-au dovedit neîntemeiate deoarece: ....
....
În baza prevederilor legale ....</td></tr>
<tr><td colspan="2">D E C I D E:</td></tr>
<tr><td colspan="2">Se impută d-lui (d-nei) ...., având funcţia de ....
locul de muncă .... domiciliat în ...., suma de .... lei, adică ....</td></tr>
<tr><td>Conducătorul entităţii,</td><td>Viză
Compartiment juridic,</td></tr>
<tr><td colspan="2">DOVADA DE COMUNICARE</td></tr>
<tr><td colspan="2">Subsemnatul .... domiciliat în .... am primit decizia de imputare nr. .... din data de .... emisă de
.... în valoare de lei .... (în cifre şi litere)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Semnătura,</td></tr>
<tr><td colspan="2">Data ....</td></tr>
</table>

Cod 14-8-2

Fig. nr. 2.23. *Decizie de imputare*

Se întocmeşte în două exemplare sau în mai multe exemplare, în funcţie de numărul persoanelor răspunzătoare pentru paguba produsă, pe baza actelor de constatare (procese verbale, referate etc.) şi se semnează de către conducătorul entităţii, cu viza de control financiar preventiv şi viza compartimentului juridic.

Circulă la: persoana desemnată pentru acordarea vizei de control financiar preventiv (toate exemplarele); compartimentul juridic, pentru vizare asupra legalităţii şi realităţii; conducătorul entităţii, pentru semnare (ambele exemplare); persoana (sau persoanele) răspunzătoare de paguba adusă entităţii pentru semnare de luare la cunoştinţă şi de imputare (ambele exemplare).

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1).

Angajamentul de plată (modul de prezentare în fig. nr. 2.24.) *serveşte* ca: angajament de plată a unei sume ce reprezintă o pagubă adusă entităţii; titlu executoriu pentru recuperarea pagubelor; titlu executoriu pentru executarea silită, în caz de nerespectare a angajamentului.

ANGAJAMENT DE PLATĂ

Subsemnatul .... domiciliat în ....
str. .... nr. ..... bloc .... sc. .... et. .... apart. .... jud./sector
.... posesor al actului de identitate .... seria .... nr. .... emis de
.... sub nr. .... în anul .... având funcţia de ....
.... la entitatea .... luând cunoştinţă de faptul că prin
.... s-a constatat că din vina mea am produs entităţii
.... o pagubă de lei .... provenită din ....
.... îmi iau angajamentul de a plăti această sumă
entităţii păgubite astfel ....
....
Prezentul angajament l-am luat în conformitate cu ....
.... În cazul nerespectării angajamentului de plată, se va proceda la executarea silită.

Dat astăzi .... Semnat în faţa noastră,	Semnătura,

Calitatea ....
Semnătura ....

14-8-2/a

Fig. nr. 2.24. *Angajament de plată*

Se întocmeşte într-un exemplar, de către persoana care îşi ia angajamentul, în condiţiile în care există documente din care rezultă pagube sau alte obligaţii de plată (proces-verbal de control, proces-verbal al comisiei de inventariere, referat de rebut sau alte documente).

Circulă pentru semnare, la persoana în faţa căreia s-a luat angajamentul (organ de control, jurisconsult sau alte persoane desemnate în acest scop).

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Decontul pentru operaţiuni în participaţie (modul de prezentare în fig. nr. 2.25.) se utilizează în toate domeniile de activitate în care se efectuează operaţiuni în participaţie.

Entitatea emitentă
....
Codul de identificare fiscală ....
Numărul de înregistrare
în registrul comerţului. ....
Sediul (localitatea, str., număr) ....
Judeţul ....

Entitatea destinatară
....
Codul de identificare fiscală ....
Numărul de înregistrare
în registrul comerţului. ....
Sediul (localitatea, str., număr) ....
Judeţul ....

DECONT PENTRU OPERAŢIUNI ÎN PARTICIPAŢIE

nr. .... data ....

Nr. crt.	Simbol cont		Denumire cont creditor pentru cheltuielile şi sumele transmise - Denumire cont debitor pentru veniturile şi sumele primite	Valoarea transmisă conform contract asociere în participaţie
	Debitor	Creditor		
0	1	2	3	4

14-4-14

Conducătorul entităţii,

Conducătorul compartimentului financiar-contabil,

Fig. nr. 2.25. *Decont pentru operaţiuni în participaţie*

Serveşte ca document pe baza căruia se decontează cheltuielile şi veniturile realizate din operaţiuni în participaţie, precum şi sumele virate între coparticipanţi.

Se întocmeşte de către entitatea care ţine contabilitatea asocierilor în participaţie, lunar, în două exemplare, pe fiecare coparticipant, cu veniturile şi cheltuielile ce revin acestuia, pentru înregistrarea în contabilitatea proprie, potrivit cotelor prevăzute în contractele de asociere încheiate. Cheltuielile şi veniturile vor fi grupate pe conturi din clasele de conturi de cheltuieli şi venituri, potrivit planului de conturi general aplicabil. În decont se înscriu şi alte transferuri, reprezentând valoarea mijloacelor băneşti, a profitului realizat, amortizarea mijloacelor fixe şi alte sume rezultate din operaţiunile în participaţie.

Circulă: exemplarul 1 la beneficiar, la compartimentul financiar-contabil şi exemplarul 2 la compartimentul care ţine contabilitatea operaţiunilor în participaţie şi care întocmeşte decontul.

Se arhivează la beneficiar, la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1) şi la emitent, la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 2).

Nota de debitare-creditare (modul de prezentare în fig. nr. 2.26.) *serveşte* ca document de înregistrare a operaţiunilor de decontare intervenite între unitate şi subunităţi care ţin contabilitate proprie şi între subunităţi ale aceleiaşi entităţi care ţin contabilitate proprie şi document justificativ de înregistrare în contabilitate.

NOTĂ DE DEBITARE - CREDITARE

Număr document	Data		
	Ziua	Luna	Anul

Nr. crt.	Emitent / Data operațiunilor	Către	Conturi debitoare (creditoare)	Vă debităm (creditâm) cu suma de lei

Întocmit, Compartiment financiar-contabil, 14-6-1A

Fig. nr. 2.26. *Nota de debitare-creditare*

Se întocmeşte în două exemplare, de către compartimentul financiar-contabil, pe baza actelor justificative care stau la baza operaţiunii.

Circulă la: conducătorul compartimentului financiar-contabil sau înlocuitorul său, pentru semnare (ambele exemplare); compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrare (exemplarul 2); unitatea sau subunitatea care participă la operaţiunea de decontare, pentru înregistrare (exemplarul 1).

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil al părţilor participante la operaţiunea de decontare (exemplarul 1 la destinatar şi exemplarul 2 la emitent).

Nota de contabilitate (modul de prezentare în fig. nr. 2.27.)

Entitatea				Nr. document	Data		
NOTĂ DE CONTABILITATE					Ziua	Luna	Anul
Nr. crt.	Explicații	Simbolul conturilor		Suma			
		Debitoare	Creditoare				
TOTAL							

Întocmit, Verificat, 14-6-2A

Fig. nr. 2.27. *Notă de contabilitate*

Nota de contabilitate *serveşte* ca document justificativ de înregistrare în contabilitatea sintetică şi analitică, de regulă pentru operaţiunile care nu au la bază documente justificative (stornări, repartizare profit, constituire provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare etc.).

Se întocmeşte, într-un exemplar, de către compartimentul financiar-contabil.

Circulă la persoana autorizată să verifice şi să semneze documentul şi la persoana care asigură contabilitatea sintetică şi analitică în cadrul compartimentului financiar-contabil.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Fişa de cont pentru operaţiuni diverse şi **Fişa de cont pentru operaţiuni diverse (în valută şi în lei)** -modul de prezentare în fig. nr. 2.28.- *serveşte* la: ţinerea contabilităţii analitice a conturilor de clienţi, debitori, furnizori, creditori etc.; ţinerea contabilităţii sintetice a operaţiunilor economico-financiare.

Se întocmeşte într-un exemplar, pentru fiecare client, debitor, furnizor sau creditor şi se sortează pe conturi analitice. În cazul în care se utilizează pentru ţinerea contabilităţii sintetice a operaţiunilor economico-financiare, fişele de cont se deschid pentru fiecare cont sintetic de gradul I care nu se desfăşoară pe conturi sintetice de gradul II, şi pentru conturile de gradul II prevăzute în planul de conturi aplicabil.

Se completează, la începutul anului, pe baza soldurilor de la sfârşitul anului precedent, iar în cursul anului, pe baza documentelor justificative referitoare la operaţiunile intervenite. La sfârşitul fiecărei perioade, în fişele analitice se totalizează rulajele pe perioada respectivă şi cumulat de la începutul anului, în vederea întocmirii balanţei de verificare a conturilor analitice sau a situaţiilor de solduri, iar în fişele de cont sintetic se face totalul cumulat al rulajului pe debit şi credit, precum şi soldul contului, în vederea întocmirii balanţei de verificare a conturilor sintetice.

Nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Entitatea .... FIȘĂ DE CONT PENTRU OPERAȚIUNI DIVERSE						Simbol cont		Pagina
Data	Document		Explicatii	Simbol cont corespondent	Debit	Credit	D/C	Sold
	Felul	Nr.						

14-6-22

Întocmit,

Semnificația coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:

D – Debit

C - Credit

Entitatea ..... FIȘĂ DE CONT PENTRU OPERAȚIUNI DIVERSE (în valută și lei)														Simbol cont / Pag.
Data	Document		Explicații	Simbol cont corespondent		VALUTĂ				LEI				
	Felul	Nr.		Sintetic	Analitic	D	C	D/C	Sold	Cursul	D	C	D/C	Sold

14-6-22/a

Întocmit,

Fig. nr. 2.28. *Fișa de cont pentru operațiuni diverse*

Pentru decontarea creanțelor și datoriilor se mai folosesc și următoarele documente: **ordinul de plată, biletul la ordin, cecul, bonul cu valoare fixă,**

chitanţa, chitanţa pentru operaţiuni în valută, dispoziţia de plată/încasare către casierie etc. (Vor fi prezentate la *Contabilitatea operaţiilor de trezorerie*).

2.2.4. Contabilitatea decontărilor cu furnizorii şi clienţii

Fiecare entitate care desfăşoară acte de comerţ este obligată (urmare a diviziunii muncii) să – şi procure din exterior utilităţile necesare pentru realizarea obiectului de activitate. Cumpărările de bunuri şi servicii conduc la stabilirea unor raporturi economico – juridice cu furnizorii, diferite persoane fizice şi juridice din afara entităţii. Furnizorii livrează unui terţ bunuri, îi execută anumite lucrări sau prestează servicii contra plată în baza unei înţelegeri prealabile.[1] Dacă plata aprovizionărilor intervine pe loc, cumpărătorul nu înregistrează obligaţii faţă de furnizori. Însă, relaţiile economice contemporane se realizează în cea mai mare parte pe credit comercial, adică prin achitarea ulterioară a utilităţilor aprovizionate. Ca urmare, din momentul aprovizionării şi până la plata efectivă a elementelor achiziţionate (bunuri, lucrări sau servicii), entitatea cumpărătoare înregistrează obligaţii faţă de furnizori.

Pentru analiza obligaţiilor faţă de furnizori pot fi luate în considerare mai multe criterii de structurare, şi anume:[2]

a)- după ***natura cumpărărilor***:

- datorii din cumpărări de bunuri, lucrări şi servicii pentru activitatea de exploatare;
- datorii din cumpărări de bunuri, lucrări şi servicii de natura imobilizărilor.

b)- după ***modalitatea stingerii*** datoriilor:

- datorii din cumpărări pe credit, achitate prin instrumente de decontare obişnuite;
- datorii din cumpărări pe credit care se decontează prin efecte de comerţ.

c)- după ***documentul justificativ*** care stă la baza înregistrării datoriilor:

- datorii facturate, pentru care există facturi primite;
- datorii nefacturate (înregistrate pe bază de aviz de însoţire), pentru care nu s-au primit încă facturile.

Având în vedere că entitatea poate achiziţiona bunuri, lucrări şi servicii atât pentru activitatea de exploatare, cât şi pentru cea investiţională, în contabilitatea românească evidenţa obligaţiilor generate de aprovizionări se asigură separat pe cele două tipuri de activităţi. Dacă aprovizionările privesc activitatea de exploatare, obligaţiile cauzate de acestea sunt reflectate prin contul de pasiv **401 "Furnizori"**, care se creditează cu valoarea obligaţiilor contractate ca urmare a aprovizionărilor ce

---

[1] Paraschivescu, M.D., Păvăloaia, W., Toma C., *Contabilitate şi modele de analiză economică,* Ed. Fundaţia Academică "Gh. Zane", Iaşi, 1993, pp. 220-221

[2] Pântea, I.P., *Op. cit.,* pp. 298-299

urmează a fi achitate ulterior și se debitează cu stingerea acestor obligații. Soldul creditor al contului reflectă obligațiile față de furnizori neachitate. Funcțiunea completă a contului 401 se prezintă astfel:

Debit	401 "Furnizori"		Credit
512, 531, 541, 542	- Plățile efectuate către furnizori	- Valoarea la preț de cumpărare sau standard (prestabilit) al materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, activelor biologice de natura stocurilor, mărfurilor și ambalajelor, achiziționate cu titlu oneros de la terți pe bază de facturi	301, 302, 303, 361, 371, 381, 321, 322, 323, 326, 327, 328
403	- Valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit	- Diferențele de preț în plus sau nefavorabile aferente, în cazul în care evidența acestora se ține la prețuri standard	308, 368, 388
409	- Valoarea avansurilor acordate furnizorilor, cu ocazia regularizării plăților cu aceștia	- Valoarea la preț de înregistrare a produselor aduse de la terți	341 la 347
512, 531, 444	- Sumele nete achitate colaboratorilor și impozitul reținut	- Rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente	117
345	- Valoarea la preț de înregistrare a produselor cuvenite unităților prestatoare, ca plată în natură potrivit prevederilor contractuale	- Valoarea materialelor achiziționate, nestocate și consumul de energie și apă	604, 605
758	- Datoriile prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii	- Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate de furnizori	409
609	- Valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării	- Valoarea materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, mărfurilor, ambalajelor etc. achiziționate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent	601, 602, 603, 607, 608
767	- Valoarea sconturilor obținute de la furnizori	- Valoarea serviciilor prestate de terți	611 la 626, 628, 471
409	- Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, predate furnizorului	- Valoarea facturilor primite, în cazul în care acestea au fost evidențiate anterior ca facturi nesosite	408
765	- Diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor către furnizori, la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar	- Taxa pe valoarea adăugată aferentă furnizorilor	4426
768	- Diferențele favorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar	- Valoarea timbrelor fiscale și poștale, biletelor de tratament și călătorie și a altor valori	532

Debit	401 "Furnizori"		Credit
		achiziţionate	
		- Valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităţilor datorate terţilor	658
		- Valoarea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră achiziţionate, aferente perioadei	652
		- Diferenţele nefavorabile de curs valutar din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	665
		- Diferenţele nefavorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	668
		- Valoarea avansurilor facturate	409
S.F.C.	**Sumele datorate furnizorilor**		

Datoriile către furnizorii de bunuri, respectiv prestatorii de servicii, de la care nu s-au primit facturile se evidenţiază distinct în contabilitate, pe baza documentelor care atestă primirea bunurilor, respectiv a serviciilor.

Atunci când bunurile, lucrările şi serviciile aprovizionate sunt destinate activităţii investiţionale (imobilizări necorporale şi corporale realizate în antrepriză sau în regie proprie), obligaţiile rezultate din cumpărări sunt evidenţiate prin intermediul contului **404 "Furnizori de imobilizări"**, cont de pasiv care se creditează cu valoarea obligaţiilor contractate ca urmare a cumpărărilor pentru investiţii şi se debitează cu stingerea acestor obligaţii. Soldul creditor al contului reflectă obligaţiile faţă de furnizori neachitate. Funcţiunea completă a contului 404 se prezintă astfel:

Debit	404 "Furnizori de imobilizări"		Credit
512, 531, 541	- Sumele achitate furnizorilor de imobilizări	- Valoarea imobilizărilor facturate de furnizori sau a serviciilor prestate de terţi pentru realizarea acestor imobilizări	**201, 203, 205, 206, 208, 211 la 217, 223, 224, 231, 235**
409	- Valoarea avansurilor decontate furnizorilor de imobilizări		
167	- Valoarea garanţiilor depuse la terţi		
405	- Valoarea acceptată a efectelor de plătit pentru imobilizări	- Rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exerciţiul financiar curent, aferente exerciţiilor financiare precedente	**117**
758	- Datoriile prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii		
767	- Valoarea sconturilor obţinute de la furnizorii de imobilizări		
765	- Diferenţele favorabile de curs valutar aferente datoriilor către furnizorii de imobilizări, la	- Obligaţia de plată a ratelor pe baza facturilor emise de locator, în cazul leasingului financiar, şi a dobânzii	**167, 666**

Debit **404 "Furnizori de imobilizări"** **Credit**

	decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	aferente	
		- Valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări	409
		- Taxa pe valoarea adăugată aferentă furnizorilor de imobilizări	4426
768	- Diferenţele favorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, înregistrate la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	- Valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităţilor datorate terţilor	658
		- Diferenţele nefavorabile de curs valutar înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, din evaluarea soldului în valută	665
		- Diferenţele nefavorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	668
S.F.C.	**Sumele datorate furnizorilor de imobilizări**		

O entitate se află şi în postura de furnizor al bunurilor, lucrărilor şi serviciilor obţinute din activitatea proprie sau al bunurilor procurate din afară şi destinate revânzării. Vânzările de bunuri, lucrări şi servicii conduc la stabilirea unor raporturi economico – juridice cu clienţii, diferite persoane fizice şi juridice din afara entităţii. Dacă încasarea contravalorii livrărilor intervine pe loc, vânzătorul înregistrează intrarea unui flux de lichidităţi. Însă, relaţiile economice contemporane se realizează în cea mai mare parte pe credit, adică prin încasarea ulterioară a bunurilor şi valorilor livrate. Din momentul livrării şi până la încasarea efectivă a elementelor supuse vânzării (bunuri, lucrări sau servicii), entitatea furnizoare înregistrează creanţe faţă de clienţi.

"Pentru a pune o creanță în structura clienți este necesar să se îndeplinească cel puțin **două condiții**:

- operațiunea să se refere la vânzarea de bunuri, servicii, lucrări care fac obiectul activității de bază a întreprinderii (astfel, vânzarea de imobilizări pe care entitatea nu le mai folosește nu se înregistrează în această structură);

- creanța să apară dintr-o factură."[1]

Pentru analiza creanţelor faţă de clienţi pot fi luate în considerare mai multe criterii de structurare, şi anume:[2]

a)- după ***modalitatea lichidării*** creanţelor:

[1] Istrate, C., *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili! Cum să transformi balanța și bilanțul în instrumente prietenoase*, Ed. Evrika Publishing, București, 2016, p. 70

[2] Pântea, I.P., *Op. cit.*, p. 311

- creanțe din vânzări pe credit comercial, încasate prin instrumente de decontare obișnuite;

- creanțe din vânzări pe credit cambial, încasate prin efecte de comerț de tip cambial;

b)- după *documentul justificativ* care stă la baza înregistrării creanțelor:

- creanțe facturate, pentru care s-au emis facturile corespunzătoare;

- creanțe nefacturate (înregistrate pe bază de aviz de însoțire), pentru livrările la care nu s-au emis facturi.

Bunurile și valorile care fac obiectul vânzărilor către terți pot proveni din activitatea de exploatare a entității sau din alte activități desfășurate de aceasta. Dacă vânzările privesc activitatea de exploatare, creanțele generate de livrări sunt reflectate prin contul de activ **411 "Clienți"**, care se debitează cu valoarea livrărilor însoțite de facturi ce urmează a fi încasate ulterior și se creditează cu valoarea creanțelor decontate cu clienții. Soldul debitor al contului reflectă creanțele față de clienți neîncasate. Funcțiunea completă a contului 411 se prezintă astfel:

Debit	411 "Clienți"		**Credit**
701 la 708, 4427	- Valoarea la preț de vânzare a mărfurilor, produselor, semifabricatelor etc. livrate și serviciilor prestate, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă	- Sumele încasate de la clienți	**512, 531**
		- Decontarea avansurilor încasate de la clienți	**419**
		- Valoarea garanțiilor reținute de terți	**267**
418	- Valoarea bunurilor livrate sau serviciilor prestate, evidențiate anterior în contul "Clienți - facturi de întocmit"	- Valoarea cecurilor și efectelor comerciale acceptate	**511, 413**
		- Valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării	**709**
472	- Venituri înregistrate în avans sau de realizat, aferente perioadelor sau exercițiilor financiare următoare	- Valoarea sconturilor acordate clienților	**667**
419, 4427	- Valoarea avansurilor facturate clienților	- Sumele trecute pe pierderi cu prilejul scăderii din evidență a clienților incerți sau în litigiu	**654**
754	- Valoarea creanțelor reactivate	- Diferența dintre valoarea creanțelor cedate în schimbul titlurilor primite și valoarea mai mică a titlurilor primite, la data dobândirii acelor titluri	**654**
419	- Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienților		
758	- Valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate de terți	- Creanțele prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii	**658**
765	- Diferențele favorabile de curs valutar, aferente creanțelor în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar	- Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienți	**419**
768	- Diferențele favorabile aferente creanțelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului	- Valoarea creanțelor care fac obiectul participării în natură, potrivit legii, la capitalul social al altor entități, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora	**261, 262, 263, 265**

Debit	411 "Clienţi"		Credit
	financiar	- Diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor în valută, înregistrate la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	665
117	- Rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile aferente exerciţiilor financiare anterioare	- Diferenţele nefavorabile aferente creanţelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, înregistrate la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	668
		Sumele datorate de clienţi	**SFD**

Contul 411 "Clienţi" se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II, şi anume:

-4111 "Clienţi";

-4118 "Clienţi incerţi sau în litigiu".[1]

Creanţele faţă de clienţii pentru care nu au fost întocmite facturile se evidenţiază distinct în contabilitate, pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor.

În *contabilitatea analitică* furnizorii şi clienţii se grupează astfel: interni şi externi, iar în cadrul acestora pe termene de plată, respectiv de încasare şi pe fiecare persoană juridică sau fizică în parte. În cadrul conturilor de furnizori şi clienţi, se evidenţiază distinct datoriile şi creanţele rezultate din tranzacţiile cu clauze de rezervă de proprietate. De asemenea, în contabilitatea analitică se grupează distinct clienţii şi furnizorii la care entitatea deţine participaţii.

În conturile de furnizori şi clienţi se evidenţiază distinct datoriile, respectiv creanţele din penalităţi stabilite conform clauzelor contractuale, despăgubiri datorate pentru contracte întrerupte înainte de termen şi alte elemente de natură similară.

De asemenea, în conturile de terţi se înregistrează distinct operaţiunile de scontare, forfetare şi alte operaţiuni, efectuate cu instituţii de credit.[2]

Scontul comercial reprezintă operaţiunea prin care în schimbul unui efect de comerţ (cambie, bilet la ordin), instituţia de credit pune la dispoziţia posesorului

---

[1] În principiu, un client devine incert dacă la scadenţa stabilită prin contract/factura comercială se constată neîncasarea creanţei. Această situaţie poate fi determinată de factori subiectivi (rea-credinţă a debitorului = ŢEAPĂ) sau obiectivi (dificultăţile financiare ale clientului, mai ales în condiţiile crizei actuale). De regulă, asemenea categorii se delimitează cu ocazia inventarierii de la sfârşitul exerciţiului financiar, pentru a raporta prin situaţiile financiare imaginea fidelă a creanţelor entităţii.

[2] *.*. *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 312

creanţei, valoarea efectului, mai puţin agio (taxa de scont şi comisioanele aferente), fără a aştepta scadenţa efectului respectiv, iar instituţia are drept de recurs asupra beneficiarului fondurilor.

Forfetarea reprezintă cumpărarea, fără recurs asupra oricărui deţinător anterior, a unor creanţe scadente la termen, ca rezultat al livrării de bunuri sau prestărilor de servicii, contra unei taxe forfetare.

Decontarea între partenerii comerciali se poate realiza şi prin intermediul **efectelor de comerţ** (bilet la ordin, trată, warant), denumite şi titluri de credit comercial sau înscrisuri cambiale. Modul în care afectează trezoreria entităţii la scadenţă conduce la structurarea efectelor de comerţ în două grupe distincte: efectele de plătit impun obligaţia de a achita suma înscrisă la scadenţa stabilită; efectele de primit reflectă creanţele faţă de terţi ce urmează a se încasa la un anumit termen.

Dacă efectele de comerţ vizează obligaţii faţă de furnizori pentru aprovizionări legate de exploatare, evidenţa lor se asigură prin contul de pasiv **403 "Efecte de plătit"**, care se creditează cu valoarea efectelor de comerţ acceptate de furnizori şi se debitează cu valoarea efectelor plătite. Soldul creditor al contului reflectă valoarea efectelor neachitate. Funcţiunea completă a contului 403 se prezintă astfel:

Debit	403 "Efecte de plătit"		Credit
512	- Plăţile efectuate la scadenţă pe bază de efecte comerciale	- Valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit	401
765	- Diferenţele favorabile de curs valutar constatate la evaluarea, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a efectelor comerciale de plătit sau la lichidarea acestora	- Diferenţele nefavorabile de curs valutar, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, din evaluarea soldului în valută	665
S.F.C.	**Valoarea efectelor comerciale de plătit**		

-405 "Efecte de plătit pentru imobilizări", cont de pasiv, care se creditează cu valoarea efectelor de comerţ acceptate de furnizorii de imobilizări şi se debitează cu valoarea efectelor plătite. Soldul creditor al contului reflectă valoarea efectelor pentru imobilizări neachitate. Funcţiunea contului 405 este identică celei a contului 403.

Evidenţa drepturilor de creanţă faţă de clienţi ce urmează a se deconta prin intermediul efectelor comerciale se asigură cu ajutorul contului de activ **413 "Efecte de primit de la clienţi"**, care se debitează cu valoarea efectelor de comerţ acceptate şi se creditează cu valoarea efectelor decontate. Soldul debitor al contului reflectă valoarea efectelor neîncasate. Funcţiunea completă a contului 413 se prezintă astfel:

Debit	413 "Efecte de primit de la clienţi"		Credit
411	- Sumele datorate de clienţi reprezentând valoarea efectelor comerciale acceptate	- Efectele de comerţ primite de la clienţi	511
		- Sumele încasate de la clienţi prin conturile curente	512

Debit	413 "Efecte de primit de la clienți"		Credit
765	- Diferențele favorabile de curs valutar, aferente efectelor comerciale de încasat, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar	- Diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor datorate de clienții externi a căror decontare se face pe bază de efecte comerciale, înregistrate la primirea efectelor comerciale sau cu ocazia evaluării creanțelor la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar	665
		Efectele comerciale de primit	**SFD**

În activitatea curentă a entităților apar situații în care, deși bunurile materiale au fost primite, lucrările executate și serviciile prestate, nu s-au primit facturile de la furnizori, iar entitatea beneficiară trebuie să-și afecteze cheltuielile perioadei. Evaluarea se realizează la nivelul prețurilor prevăzute în celelalte documente însoțitoare (dacă există), în contractele încheiate sau la prețul ultimei aprovizionări, iar datoria față de furnizor are caracter de neexigibilitate până la sosirea facturii.

Pentru aceste situații, planul contabil general a rezervat un cont distinct care să asigure evidența obligațiilor față de furnizorii de la care nu s-au primit încă facturi, **408 "Furnizori – facturi nesosite".** Este un cont de pasiv care se creditează cu valoarea aprovizionărilor pentru care nu s-au primit facturi și se debitează cu valoarea facturilor sosite. Soldul creditor al contului reflectă obligațiile față de furnizorii de la care nu s-au primit facturi. Funcțiunea completă a contului 408 se prezintă astfel:

Debit	408 "Furnizori – facturi nesosite"		Credit
401	- Valoarea facturilor sosite	- Valoarea bunurilor aprovizionate sau a serviciilor prestate de către furnizori, precum și a altor datorii către aceștia	301, 302, 303, 361, 371, 381, 4428, 604, 605, 611 la 626, 628, 658
765	- Diferențele favorabile de curs valutar înregistrate la primirea facturii sau la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar		
768	- Diferențele favorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, înregistrate la primirea facturii sau la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar	- Rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente	117
		- Diferențele nefavorabile de curs valutar înregistrate la primirea facturii sau la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, aferente datoriilor în valută către furnizori	665
		- Diferențele nefavorabile înregistrate la primirea facturii sau la închiderea exercițiului, aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se	668

Debit	408 "Furnizori – facturi nesosite"		Credit
		face în funcţie de cursul unei valute	
S.F.C.	**Sumele datorate furnizorilor de la care nu s-au primit facturi**		

În contabilitatea furnizorilor, se foloseşte de asemenea un cont distinct, cu rolul de a asigura evidenţa creanţelor pentru care nu s-au întocmit încă facturi, **418 "Clienţi – facturi de întocmit".** Este un cont de activ care se debitează cu valoarea livrărilor pentru care nu s-au emis facturile şi se creditează cu valoarea facturilor întocmite. Soldul debitor al contului reflectă creanţele comerciale pentru care urmează să se întocmească facturile. Funcţiunea completă a contului 418 se prezintă astfel:

Debit	418 "Clienţi – facturi de întocmit"		Credit
701 la 708, 4428, 758	- Valoarea livrărilor de bunuri sau a serviciilor prestate către clienţi, pentru care nu s-au întocmit facturi, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, precum şi a altor creanţe faţă de aceştia	- Valoarea facturilor întocmite	411
765	- Diferenţele favorabile de curs valutar, aferente creanţelor în valută înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	- Diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente clienţilor - facturi de întocmit, înregistrate la întocmirea facturii sau la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	665
768	- Diferenţele favorabile aferente creanţelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	- Diferenţele nefavorabile aferente creanţelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, înregistrate la întocmirea facturii sau la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	668
		Valoarea livrărilor către clienţi, pentru care nu s-au întocmit facturi	**SFD**

Pe lângă obligaţii, entităţile pot înregistra şi creanţe în relaţiile cu furnizorii lor. Aceste creanţe sunt generate de două categorii de operaţii:

a)- Acordarea de avansuri furnizorilor. Uneori furnizorii condiţionează livrările către clienţii lor de încasarea unor sume ca avansuri. Avansurile pot fi solicitate în două situaţii:

- valoarea bunurilor, lucrărilor sau serviciilor este mare, efortul financiar fiind ridicat pentru producător;

- entitatea cumpărătoare creează frecvent probleme în decontarea la scadenţă a obligaţiilor, ceea ce a "şubrezit" încrederea furnizorului său; este adevărat că în această situaţie furnizorul are şi posibilitatea să – i solicite clientului său deschiderea unui acreditiv, care îi garantează încasarea creanţei;

b)- Primirea de la furnizor a ambalajelor care circulă pe sistemul restituirii, cum sunt navete, lăzi, sticle, borcane, butoaie etc. Deşi ambalajele sunt incluse în factura în care sunt consemnate bunurile achiziţionate, cumpărătorul nu le înregistrează ca elemente stocabile, deoarece ele rămân în proprietatea furnizorului. Din acest motiv, valoarea ambalajelor restituibile este considerată o creanţă, pe care

clientul o recuperează în momentul restituirii lor, concomitent cu reducerea datoriei faţă de furnizor.

Pentru evidenţa creanţelor pe care cumpărătorii le înregistrează asupra furnizorilor intervine contul de activ **409 "Furnizori – debitori"**, care se debitează cu drepturile entităţii şi se creditează cu ocazia decontării lor. Soldul debitor al contului reflectă creanţele nedecontate asupra furnizorilor. Funcţiunea completă a contului 409 se prezintă astfel:

Debit	**409 "Furnizori – debitori"**		**Credit**
401, 404	- Valoarea avansurilor acordate	- Valoarea avansurilor acordate furnizorilor, cu ocazia regularizării plăţilor cu aceştia	401, 404
409	- Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate de furnizori	- Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, înapoiate furnizorilor, precum şi valoarea ambalajelor degradate	401, 608
		- Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite furnizorilor, reţinute în stoc	381
		Valoarea creanţelor faţă de furnizori	**S.F.D.**

Contul 409 "Furnizori-debitori" se dezvoltă pe patru conturi sintetice de gradul II, şi anume:

-4091 "Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor";

-4092 "Furnizori-debitori pentru prestări de servicii";

-4093 "Avansuri acordate pentru imobilizări corporale";

-4094 "Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale".

Pentru evidenţa obligaţiilor pe care furnizorii le înregistrează în relaţiile cu proprii clienţi intervine contul de pasiv **419 "Clienţi – creditori"**, care se creditează cu datoriile entităţii şi se debitează cu ocazia decontării lor. Soldul creditor al contului reflectă datoriile nedecontate cu clienţii. Funcţiunea completă a contului 419 se prezintă astfel:

Debit	**419 "Clienţi –creditori"**		**Credit**
411	- Decontarea avansurilor încasate de la clienţi	- Sumele facturate clienţilor reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii	411
411	- Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienţi	- Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienţilor	411
708	- Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite de clienţi		
SFC	**Valoarea datoriilor către clienţii - creditori**		

Exemple:[1]

1. O societate pe acţiuni prezintă la începutul lunii decembrie a exerciţiului curent următoarea situaţie a creanţelor şi datoriilor comerciale:

-o datorie/creanţă de 5.000 USD, faţă de un furnizor/client extern, transformată în lei la cursul de la sfârşitul lunii precedente de 3,95 lei/USD;

-o datorie/creanţă de 8.000 EURO, faţă de un furnizor extern de imobilizări/beneficiarul unui mijloc fix, al cărei curs la sfârşitul lunii anterioare era de 4,60 lei/EUR;

-un avans acordat unui furnizor extern de materii prime/primit de la un client extern în valoare de 6.000 franci elveţieni, înregistrat în contabilitate (momentul acordării) la un curs de 4,10 lei/CHF.

2. În cursul lunii decembrie au loc următoarele operaţii:

a) –Se recepţionează de la furnizori materii prime facturate de aceştia la 26.000 lei cu TVA de 19%; Pentru furnizor bunurile reprezintă produse finite a căror valoare de înregistrare este de 22.500 lei. Datorită nerespectării clauzelor contractuale referitoare la calitate (acceptate de cumpărător), furnizorul acordă o reducere de preţ de 1.000 lei:

- valoarea de contract a bunurilor:	26.000 lei;
- rabat	1.000 lei;
- Valoare netă a facturii (exclusiv TVA)	25.000 lei;
- TVA 19%	4.750 lei;
- valoare facturată	29.750 lei.

în contabilitatea vânzătorului:

1) Facturarea produselor:

a1.	4111 "Clienţi"	=	%	29.750	-
			7015 "Venituri din vânzarea produselor finite		25.000
			4427 "TVA colectată"		4.750

2) Concomitent se descarcă gestiunea cu valoarea produselor finite livrate:

a2.	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	345 "Produse finite"	22.500	22.500

în contabilitatea cumpărătorului:

a.	%	=	401 "Furnizori"	-	29.750
	301 "Materii prime" / 601 "Cheltuieli cu materiile prime"[2]			25.000	
	4426 "TVA deductibilă			4.750	

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediţia a II-a, revizuită şi adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2016, pp. 153-163

[2] În funcţie de metoda de inventar aplicată

b) –Se facturează către un client intern contravaloarea unui avans de 15.000 lei cu TVA de 19%, pentru realizarea unei lucrări de reparaţie la mijloacele fixe din dotarea beneficiarului:

în contabilitatea vânzătorului:

b.	4111 "Clienţi"	=	%	17.850	
			419 "Clienţi – creditori"		15.000
			4427 "TVA colectată"		2.850

în contabilitatea cumpărătorului:

b.	%	=	401 "Furnizori"	-	17.850
	4092 "Furnizori-debitori pentru prestări de servicii"			15.000	
	4426 "TVA deductibilă			2.850	

c) –După două zile se achită contravaloarea facturii pentru avans:

în contabilitatea cumpărătorului:

c1.	401 "Furnizori"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	17.850	17.850

în contabilitatea vânzătorului:

c1.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	4111 "Clienţi"	17.850	17.850

d) –Pentru obligaţia faţă de furnizorul materiilor prime achiziţionate anterior se emite un bilet la ordin, acceptat de acesta, cu scadenţă peste 20 de zile:

în contabilitatea cumpărătorului:

d.	401 "Furnizori"	=	403 "Efecte de plătit"	29.750	29.750

în contabilitatea vânzătorului:

1) Acceptarea decontării prin efectul de comerţ, cu scadenţă peste 30 de zile:

d1.	413 "Efecte de primit"	=	4111 "Clienţi"	29.750	29.750

2) Primirea efectul comercial de la beneficiarul produselor finite, livrate anterior, în valoare de 29.750 lei:

d2.	5113 "Efecte de încasat"	=	413 "Efecte de primit"	29.750	29.750

e) –Se achită obligaţia în valoare de 5.000 USD faţă de furnizorul extern la un curs de 4,00 lei/USD:

în contabilitatea cumpărătorului:

e.	%	=	5124 "Conturi la bănci în valută"	-	20.000
	401 "Furnizori"			19.750	
	6651 "Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"			250	
	Plata obligaţiei faţă de furnizorul extern: -val. în lei la 30.11: 5.000USD * 3,95 lei/USD= 19.750 lei; -val. în lei la plata fact.: 5.000USD * 4,00 lei/USD= 20.000 lei; Diferenţă de curs valutar nefavorabilă: 250 lei.				

e) –Se încasează creanţa în valoare de 5.000 USD de la clientul extern la un curs de 4,00 lei/USD:

în contabilitatea vânzătorului:

e.	5124 "Conturi la bănci în valută"	=	%	20.000	-
			4111 "Clienţi"		19.750
			7651 "Diferenţe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"		250
e.	Încasarea creanţei de la clientul extern: -val. în lei la 30.11: 5.000USD * 3,95 lei/USD= 19.750 lei; -val. în lei la încasare: 5.000USD * 4,00 lei/USD= 20.000 lei; Diferenţă de curs valutar favorabilă: 250 lei.				

f) –Se livrează fără factură un lot de semifabricate în valoare de 8.000 lei cu TVA de 19%; Valoarea de evidenţă a bunurilor livrate este de 7.000 lei:

în contabilitatea vânzătorului:

1) Facturarea produselor:

f1.	418 "Clienţi-facturi de întocmit"	=	%	9.520	-
			702 "Venituri din vânzarea semifabricatelor"		8.000
			4428 "TVA neexigibilă"		1.520

2) Concomitent se înregistrează descărcarea de gestiune:

f2.	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	341 "Semifabricate"	7.000	7.000

f) –Se primeşte fără factură un lot de combustibili în valoare de 8.000 lei cu TVA de 19%, potrivit datelor din avizul de însoţire a bunurilor;

în contabilitatea cumpărătorului:

f.	%	=	408 "Furnizori-facturi nesosite"	-	9.520
	3022 "Combustibili"/ 6022 "Cheltuieli privind combustibilii"			8.000	
	4428 "TVA neexigibilă"			1.520	

g) –Se achită contravaloarea biletului la ordin scadent, reprezentând obligaţia faţă de furnizorul materiilor prime, în valoare de 29.750 lei, din contul de disponibilităţi:

în contabilitatea cumpărătorului:

g.	403 "Efecte de plătit"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	29.750	29.750

g) –Se depune la bancă şi se încasează contravaloarea efectului comercial scadent, de 29.750 lei:

în contabilitatea vânzătorului:

g.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	5113 "Efecte de încasat"	29.750	29.750

h) –Se emite factura restantă, pentru semifabricatele livrate anterior, în valoare de 9.520 lei (inclusiv TVA):

în contabilitatea vânzătorului:

h.	4111 "Clienţi"	=	418 "Clienţi-facturi de întocmit"	9.520	9.520

i) –Concomitent, se evidenţiază exigibilitatea TVA aferentă facturii emise:

i.	4428 "TVA neexigibilă"	=	4427 "TVA colectată"	1.520	1.520

h) –Se primeşte factura restantă, pentru combustibilii aprovizionaţi anterior, în valoare de 9.520 lei (inclusiv TVA):

în contabilitatea cumpărătorului:

h.	408 "Furnizori-facturi nesosite"	=	401 "Furnizori"	9.520	9.520

i) –Concomitent, se evidenţiază exigibilitatea TVA aferentă facturii primite:

i.	4426 "TVA deductibilă"	=	4428 "TVA neexigibilă"	1.520	1.520

j) –Se recepţionează din import materii prime facturate de furnizorul extern la valoarea de 15.000 CHF, pentru care i s-a acordat acestuia un avans de 6.000 CHF. Cursul de schimb valabil la data primirii facturii este de 4,15 lei/CHF:

în contabilitatea cumpărătorului:

j.	301 "Materii prime" / 601 "Cheltuieli cu materiile prime"	=	401 "Furnizori"	62.250	62.250
	15.000 CHF*4,15 lei/CHF= 62.250 lei				

k) –Concomitent, se regularizează cu furnizorul extern valoarea avansului acordat:

k.	401 "Furnizori"	=	%	24.900	-
			4091 "Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor"		24.600
			7651 "Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"		300
	-Val. avansului la curs acordare: 6.000 CHF*4,10 lei/CHF=24.600 lei;				
	-Val. avansului la curs decontare: 6.000 CHF*4,15 lei/CHF=24.900 lei;				
	-diferență de curs valutar favorabilă = 300 lei.				

j) –Se livrează la export produse finite facturate la valoarea de 15.000 CHF, pentru care s-a primit un avans de 6.000 CHF. Cursul de schimb valabil la data livrării este de 4,15 lei/CHF:

în contabilitatea vânzătorului:

j.	4111 "Clienţi" = 7015 "Venituri din vânzarea produselor finite" 15.000 CHF*4,15 lei/CHF= 62.250 lei		62.250	62.250

k) –Concomitent, se regularizează cu clientul extern valoarea avansului primit:

k.	% = 4111 "Clienţi"		-	24.900
	419 "Clienţi – creditori"		24.600	
	6651 "Diferenţe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"		300	
	-Val. avansului la curs încasare: 6.000 CHF*4,10 lei/CHF=24.600 lei; -Val. avansului la curs decontare: 6.000 CHF*4,15 lei/CHF=24.900 lei; -diferenţă de curs valutar nefavorabilă = 300 lei.			

l) -Pentru diferenţa de achitat furnizorului extern se emite un bilet la ordin, acceptat de acesta, cu scadenţă de decontare în luna următoare:

în contabilitatea cumpărătorului:

l.	401 "Furnizori" = 403 "Efecte de plătit" 9.000 CHF*4,15 lei/CHF = 37.350 lei	37.350	37.350

l) -Pentru diferenţa de încasat de la clientul extern se acceptă decontarea printr-un bilet la ordin, cu scadenţă de decontare în luna următoare:

în contabilitatea vânzătorului:

l.	413 "Efecte de primit" = 4111 "Clienţi" 9.000 CHF*4,15 lei/CHF = 37.350 lei	37.350	37.350

m) –Se achită obligaţia faţă de furnizorul extern de imobilizări în sumă de 8.000 EUR, dintr-un credit bancar pe termen lung, la un curs de schimb de 4,70 lei/EUR:

în contabilitatea cumpărătorului:

m.	% = 1621 "Credite bancare pe termen lung şi mediu"	-	37.600
	404 "Furnizori de imobilizări"	36.800	
	6651 "Diferenţe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"	800	
	-valoarea datoriei la curs 30.11: 8.000 EUR*4,60 lei/EUR = 36.800 lei; -valoarea datoriei la curs plată: 8.000 EUR*4,70 lei/EUR = 37.600 lei; - diferenţă de curs valutar nefavorabilă = 800 lei.		

m) –Se încasează valoarea creanţei faţă de beneficiarul mijlocului fix de 8.000 EUR în contul de disponibilităţi, la un curs de schimb de 4,70 lei/EUR:

în contabilitatea vânzătorului:

m.	5124 “Conturi la bănci în valută” = %	37.600	-
	461 “Debitori diverşi”		36.800
	7651 “Diferenţe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”		800
	-valoarea creanţei la curs 30.11: 8.000 EUR*4,60 lei/EUR = 36.800 lei; -valoarea creanţei la curs încasare: 8.000 EUR*4,70 lei/EUR = <u>37.600 lei</u>; - diferenţă de curs valutar favorabilă = 800 lei.		

n) –Se emite entităţii beneficiare factura pentru lucrarea de reparaţie executată în valoare de 50.000 lei cu TVA de 19%, pentru care s-a primit un avans în sumă de 17.850 lei (inclusiv TVA). Valoarea avansului acordat este inclusă în:

1 –factura finală;

2 –o factură separată de anulare (ştornare) a avansului.

în contabilitatea vânzătorului:

n1.	4111 “Clienţi” = %	41.650	-
	704 “Venituri din servicii prestate”		35.000
	4427 “TVA colectată”		6.650
	Înregistrat întocmirea facturii finale pentru lucrarea de reparaţie, din care este dedusă valoarea avansului încasat		
	419 “Clienţi – creditori” = 704 “Venituri din servicii prestate”	15.000	15.000
	Includerea valorii avansului în veniturile din reparaţii		
n2.	4111 “Clienţi” = %	59.500	-
	704 “Venituri din servicii prestate”		50.000
	4427 “TVA colectată”		9.500
	Înregistrat întocmirea facturii finale pentru întreaga valoare a lucrării de reparaţie		
	4111 “Clienţi” = %	-17.850	-
	419 “Clienţi – creditori”		-15.000
	4427 “TVA colectată”		-2.850
	Înregistrarea facturii de anulare a avansului		

n) –Se primeşte de la entitatea specializată factura pentru lucrarea de reparaţie executată la mijloace fixe în valoare de 50.000 lei cu TVA de 19%, pentru care s-a acordat un avans de 17.850 lei (inclusiv TVA). Valoarea avansului acordat este inclusă în:

1 –factura finală;

2 –o factură separată de anulare (ştornare) a avansului.

în contabilitatea cumpărătorului:

n1.	% = 401 "Furnizori" 611 "Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile" 4426 "TVA deductibilă" Înregistrat primirea facturii finale pentru lucrarea de reparaţie, din care este dedusă valoarea avansului acordat	- 35.000 6.650	41.650
	611 "Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile" = 4092 "Furnizori-debitori pentru prestări de servicii" Includerea valorii avansului în cheltuielile cu reparaţiile	15.000	15.000
n2.	% = 401 "Furnizori" 611 "Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile" 4426 "TVA deductibilă" Înregistrat primirea facturii finale pentru întreaga valoare a lucrării de reparaţie	- 50.000 9.500	59.500
	% = 401 "Furnizori" 4092 "Furnizori-debitori pentru prestări de servicii" 4426 "TVA deductibilă" Înregistrarea facturii de anulare a avansului	- -15.000 -2.850	-17.850

o) –Se livrează unui client mărfuri în valoare de 25.000 lei, ambalate în 250 lăzi care circulă pe sistemul restituirii cu valoarea de 20 lei/buc:

în contabilitatea vânzătorului:

o1.	4111 "Clienţi" = % 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" 419 "Clienţi creditori" 4427 "TVA colectată" Înregistrat livrarea mărfurilor şi ambalajelor către client	35.700	- 25.000 5.000 5.700
o2.	358 "Ambalaje aflate la terţi" = 381 "Ambalaje" Concomitent se înregistrează valoarea ambalajelor proprietatea entităţii aflate temporar la clienţi	5.000	5.000

o) –Se achiziţionează de la furnizori mărfuri în valoare de 25.000 lei, ambalate în 250 lăzi care circulă pe sistemul restituirii cu valoarea de 20 lei/buc:

în contabilitatea cumpărătorului:

o1.	%	=	401 "Furnizori"	-	35.700
	371 "Mărfuri"/ 607 "Cheltuieli privind mărfurile"			25.000	
	4091 "Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor"			5.000	
	4426 "TVA deductibilă"			5.700	
	Înregistrat recepția mărfurilor și ambalajelor potrivit datelor din factura furnizorului				
o2.	8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"			5.000	-
	Concomitent se înregistrează valoarea ambalajelor restituibile în contul în afara bilanțului 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"				

p) –Se restituie 200 lăzi din cele care circulă în sistem de restituire, diferența reținându-se de cumpărător pentru nevoi proprii:

în contabilitatea cumpărătorului:

p1.	%	=	4091 "Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor"	-	5.000
	401 "Furnizori"			4.760	
	381 "Ambalaje"			1.000	
	4426 "TVA deductibilă"			-760	
	Înregistrat restituirea parțială a ambalajelor și reținerea diferenței				
p2.			8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"		5.000
	Concomitent se înregistrează valoarea ambalajelor restituite și a celor reținute pentru nevoi proprii în creditul contului în afara bilanțului 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"				

p) –Se restituie de către client 200 lăzi din cele care circulă în sistem de restituire, diferența reținându-se de cumpărător pentru nevoi proprii:

în contabilitatea vânzătorului:

p1.	419 "Clienți-creditori"	=	%	5.000	-
			4111 "Clienți"		4.760
			708 "Venituri din activități diverse"		1.000
			4427 "TVA colectată"		-760
	Înregistrat restituirea parțială a ambalajelor și reținerea diferenței de către client				

p2.	% 381 "Ambalaje" 608 "Cheltuieli privind ambalajele" Înregistrat returnarea parţială a ambalajelor şi scoaterea din evidenţă a celor reţinute de către client	=	358 "Ambalaje aflate la terţi"	- 4.000 1.000	5.000

q) –Se acordă ca avans unui furnizor extern suma de 2.500 USD la un curs de 3,90 lei/USD, pentru aprovizionarea unui lot de materii prime în perioada următoare:

în contabilitatea cumpărătorului:

q.	4091 "Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor" 2.500 USD*3,90 lei/USD = 9.750 lei	=	5124 "Conturi la bănci în valută"	9.750	9.750

q) –Se primeşte ca avans de la un client extern suma de 2.500 USD la un curs de 3,90 lei/USD, pentru livrarea de semifabricate în exerciţiul următor:

în contabilitatea vânzătorului:

q.	5124 "Conturi la bănci în valută" 2.500 USD*3,90 lei/USD = 9.750 lei	=	419 "Clienţi-creditori"	9.750	9.750

r) –Se emite o factură de reducere de 5% din preţul de vânzare, către cumpărătorul de mărfuri, pentru poziţia preferenţială a clientului, TVA 19%:

în contabilitatea vânzătorului:

r.	% 709 "Reduceri comerciale acordate" 4427 "TVA colectată"	=	4111 "Clienţi"	- 1.250,00 237,50	1.487,50

r) –Se primeşte o factură de reducere de 5% din costul de cumpărare, de la furnizorul de mărfuri, pentru poziţia preferenţială a cumpărătorului, TVA 19%:

în contabilitatea cumpărătorului:

r.	401 "Furnizori"	=	% 609 "Reduceri comerciale primite" 4426 "TVA deductibilă"	1.487,50	- 1.250,00 237,50

3) La sfârşitul lunii decembrie se înregistrează diferenţele de curs valutar aferente angajamentelor şi creanţelor existente, exprimate în valută, cunoscând că francul elveţian se schimbă pentru 4,20 lei:

în contabilitatea cumpărătorului:

a.	6651 "Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută" -val. efectului la curs emitere: 9.000 CHF*4,15 lei/CHF = 37.350 lei; - val. efectului la curs închidere: 9.000 CHF*4,20 lei/CHF = 37.800 lei;	=	403 "Efecte de plătit"	450	450

	Diferenţă de curs valutar nefavorabilă		= 450 lei.		

în contabilitatea vânzătorului:

a.	413 "Efecte de primit"	=	7651 "Diferenţe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"	450	450
	-val. efectului la curs acceptare:		9.000 CHF*4,15 lei/CHF = 37.350 lei;		
	- val. efectului la curs închidere:		9.000 CHF*4,20 lei/CHF = 37.800 lei;		
	Diferenţă de curs valutar favorabilă		= 450 lei		

b) De asemenea, se constată că valoarea creanţei faţă de beneficiarul semifabricatelor în valoare de 9.520 lei prezintă un risc total de neîncasare:

în contabilitatea vânzătorului:

b1.	4118 "Clienţi incerţi sau în litigiu"	=	4111 "Clienţi"	9.520	9.520

Concomitent se înregistrează ajustarea necesară pentru deprecierea creanţelor:

b2.	6814 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"	=	491 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi"	8.000	8.000

2.2.5. Contabilitatea decontărilor ocazionate de folosirea forţei de muncă

Desfăşurarea oricărei activităţi economico-sociale este de neconceput fără intervenţia muncii. Folosirea forţei de muncă de către entităţi generează relaţii de decontare cu salariaţii proprii, bugetul statului, bugetul asigurărilor sociale şi cu unele fonduri special constituite la dispoziţia organismelor publice.

Pentru munca prestată de angajaţi entităţile beneficiare (denumite "angajatori") înregistrează obligaţii de plată a salariilor sau a altor sume cuvenite salariaţilor potrivit legislaţiei din domeniu. Salariile nu pot fi stabilite sub un nivel minim prevăzut în legislaţia în vigoare, nivel care se actualizează periodic.[1]

Decontările cu salariaţii cuprind drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizaţiile pentru concediile de odihnă, precum şi cele pentru incapacitate temporară de muncă, plătite din fondul de salarii şi alte drepturi în bani şi/sau în natură datorate de entitate personalului pentru munca prestată şi care se suportă, potrivit reglementărilor în vigoare, din fondul de salarii.

În contabilitate se înregistrează alte drepturi şi avantaje în bani şi/sau în natură cum sunt: indemnizaţia de instalare; costul abonamentelor telefonice şi al convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice, efectuate în vederea îndeplinirii

[1] Potrivit art. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 846/29.11.2017, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 950/29.11.2017. salariul minim brut pe economie garantat în plată este de 1.900 lei, pentru un program complet de lucru, începând cu data de 1.01.2018

sarcinilor de serviciu; tichetele de masă, tichetele de vacanță, tichetele cadou și tichetele de creșă, acordate potrivit legii; participarea la profit; utilizarea unui vehicul din patrimoniul afacerii, în vederea deplasării de la domiciliu la locul de muncă și invers; masa caldă; alimente antidot; abonamente la diferite servicii etc.

Totalitatea drepturile cuvenite salariaților dau expresie veniturilor brute ale acestora, din care se rețin anumite sume. *Reținerile* pot fi structurate în două categorii:

-rețineri în favoarea unor terțe persoane fizice sau juridice: impozitul pe venituri de natura salariilor, contribuția salariaților la asigurările sociale, la asigurările sociale de sănătate, chirii și rate la împrumuturi pentru cumpărarea pe credit a unor bunuri de folosință îndelungată, sume datorate terților în baza unor sentințe judecătorești etc.;

-rețineri în favoarea propriei entități pentru pagube produse acesteia, lipsuri în gestiune, distribuiri de echipament de lucru, sume nejustificate, avansuri și salarii necuvenite.

Totalitatea drepturilor cuvenite salariaților pentru munca depusă sau în virtutea calității de angajat reprezintă fondul de salarii al entității. El se constituie într-o cheltuială de exploatare pentru entitate și, în același timp, într-o obligație față de salariați. De asemenea, fondul de salarii reprezintă baza de calcul a contribuțiilor entității la diverse organisme publice sau sociale.

Evidența obligațiilor entității față de personal, reprezentate de salariile cuvenite acestuia în bani și/sau în natură, se asigură cu ajutorul contului de pasiv **421 "Personal - salarii datorate"**. În creditul său se înregistrează salariile și alte drepturi cuvenite personalului (cu excepția stimulentelor din profit și a indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă), iar în debit reținerile din salarii și sumele nete achitate salariaților. Soldul creditor al contului reflectă sumele datorate salariaților. Funcțiunea completă a contului 421 se prezintă astfel:

Debit	**421 "Personal – salarii datorate"**		**Credit**
425, 427, 431, 437, 428, 444	- Reținerile din salarii reprezentând avansuri acordate personalului, sume opozabile salariaților datorate terților, contribuția pentru asigurări sociale, contribuția pentru ajutorul de șomaj, garanții, impozitul pe salarii, precum și alte rețineri datorate	- Salariile și alte drepturi cuvenite personalului	**641**
		- Contravaloarea avantajelor în natură acordate salariaților	**642**
345, 347	- Valoarea la preț de înregistrare a produselor acordate salariaților ca plată în natură, potrivit legii		
426	- Drepturile de personal neridicate		
512, 531	- Salariile nete achitate personalului		
SFC	**Drepturile salariale datorate**		

Evidența obligațiilor către salariații aflați temporar în incapacitate temporară de muncă, a celor pentru îngrijirea copilului, a ajutoarelor de deces și a altor ajutoare acordate se asigură prin contul de pasiv **423 "Personal – ajutoare materiale**

datorate". Se creditează cu sumele datorate personalului sub formă de ajutoare materiale şi se debitează cu reţinerile efectuate şi cu sumele nete achitate din ajutoare. Soldul contului reflectă ajutoarele materiale datorate personalului. Funcţiunea completă a contului 423 se prezintă astfel:

Debit	**423 "Personal – ajutoare materiale datorate"**		**Credit**
512, 531	- Ajutoarele materiale achitate	- Ajutoarele materiale suportate potrivit legii, precum şi alte ajutoare acordate	**431, 645**
425, 427, 428, 431, 437, 444	- Reţinerile reprezentând avansuri acordate, sume datorate unităţii sau terţilor, contribuţia pentru asigurări sociale, contribuţia pentru asigurări de sănătate şi pentru ajutorul de şomaj şi impozitul datorat		
426	- Ajutoarele materiale neridicate		
SFC	**Valoarea ajutoarelor materiale datorate**		

Remarcă: *În cazul îmbolnăvirilor angajatului unei entităţi economice, indemnizaţia pentru concediul medical se suportă din surse diferite:*

- de către angajator, din prima zi până în a 5-a zi de incapacitate temporară de muncă (angajorul suportă efectiv numai numărul de zile lucrătoare din acest interval);

- din bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, începând cu ziua următoare celor suportate de angajator şi până la data încetării incapacităţii temporare de muncă sau a pensionării acestora.[1]

Pentru evidenţa primelor acordate personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale, reprezentând participarea acestora la profit intervine contul de pasiv **424 "Prime reprezentând participarea personalului la profit"**, care se creditează cu sumele repartizate pentru stimularea personalului şi se debitează cu reţinerile efectuate potrivit legii din stimulente şi cu sumele nete achitate. Soldul creditor al contului exprimă stimulentele datorate şi neachitate. Funcţiunea completă a contului 424 se prezintă astfel:

Debit	**424 "Prime reprezentând participarea personalului la profit"**		**Credit**
427, 428, 444	- Reţinerile reprezentând avansuri, sume datorate unităţii şi terţilor, precum şi alte reţineri datorate	- Valoarea primelor reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii	**644**
512, 531	- Sumele achitate personalului		
426	- Sumele neridicate de personal		
SFC	**Primele acordate din profit, datorate**		

Sumele achitate ca avansuri la chenzina I sunt considerate creanţe ale entităţii faţă de salariaţi până în momentul decontării lor, fiind reflectate prin intermediul contului de activ **425 "Avansuri acordate personalului"**. În debitul contului se

[1] Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 158/17.11.2005 privind concediile şi indemnizaţiile de asigurări sociale de sănătate, publicată în Monitorul Oficial al României, nr. 1.074 din 29.11.2005, cu modificările şi completările ulterioare, art. 12

înregistrează sumele achitate sub formă de avansuri personalului (**512, 531**), iar în credit, sumele reţinute pe statele de salarii sau de ajutoare materiale, reprezentând avansuri acordate (**421, 423**). Soldul debitor al contului reflectă avansuri acordate personalului şi nedecontate.

Sumele cuvenite personalului şi neridicate în termenul legal (3 zile lucrătoare), la entităţile care achită obligaţiile faţă de salariaţi în numerar, sunt transferate într-un cont distinct, de aşteptare, **426 "Drepturi de personal neridicate"**. Este un cont de pasiv care evidenţiază în credit sumele datorate personalului, reprezentând salarii, sporuri, adaosuri, ajutoare de boală, prime şi alte drepturi, neridicate în termen (**421, 423, 424**), iar în debit sumele achitate personalului (**512, 531**) şi drepturile de personal neridicate, prescrise potrivit legii (**758**). Soldul creditor reflectă drepturile neridicate de salariaţi.

Salariaţii pot avea obligaţii faţă de terţe persoane fizice şi juridice generate de închirieri, contractări de împrumuturi pentru cumpărarea bunurilor de folosinţă îndelungată, hotărâri ale instanţelor judecătoreşti etc. De obicei, entităţile reţin sumele datorate de proprii salariaţi pentru a le vira sau achita beneficiarilor. Sumele reţinute din drepturile de personal în favoarea diverşilor beneficiari sunt evidenţiate prin contul de pasiv **427 "Reţineri din salarii datorate terţilor".** În credit se reflectă sumele reţinute personalului, datorate terţilor, reprezentând chirii, cumpărări cu plata în rate şi alte obligaţii faţă de terţi (**421, 423, 424**), iar în debit sumele achitate terţilor, reprezentând reţineri sau popriri (**512, 531**). Soldul creditor reflectă sumele reţinute şi neachitate.

Sumele datorate și neachitate personalului până la sfârșitul exercițiului financiar (concediile de odihnă și alte drepturi de personal), respectiv eventualele sume care urmează să fie încasate de la acesta, aferente exercițiului în curs, dar care urmează a fi plătite/încasate în exercițiul financiar următor, se înregistrează ca alte datorii și creanțe în legătură cu personalul. Debitele provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuiri de uniforme și echipamente de lucru, precum și debitele provenite din pagube materiale, amenzile și penalitățile stabilite în baza unor hotărâri ale instanțelor judecătorești, și alte creanțe față de personalul entității se înregistrează ca alte creanțe în legătură cu personalul. Pentru evidența altor datorii şi creanţe faţă de personal, care n-au fost avute în vedere anterior, intervine contul **428 "Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"**, dezvoltat pe două conturi sintetice de gradul II, respectiv:

-4281 "Alte datorii în legătură cu personalul", cont de pasiv, şi

-4282 "Alte creanţe în legătură cu personalul", cont de activ.

Funcţiunea contului 4281 se prezintă astfel:

Debit	4281 "Alte datorii în legătură cu personalul"		Credit
512, 531	- Sumele achitate personalului, evidențiate anterior ca datorie față de acesta	- Sumele reținute personalului reprezentând garanții	421
531	- Sumele restituite gestionarilor reprezentând garanțiile și dobânda aferentă	- Sumele datorate personalului, pentru care nu s-au întocmit state de plată, determinate de activitatea exercițiului care urmează să se închidă	641
		- Sumele datorate personalului sub formă de ajutoare	438
SFC	**Sumele datorate salariaților de entitate**		

Funcțiunea contului 4282 se prezintă astfel:

Debit	4282 " Alte creanțe în legătură cu personalul"		Credit
706, 708, 758, 4427, 438, 512, 531	- - Sumele datorate de personal, reprezentând chirii, avansuri nejustificate, salarii, ajutoare de boală, sporuri și adaosuri necuvenite, imputații și alte debite, precum și sumele achitate de unitate acestuia	- Sumele încasate sau reținute personalului pentru sumele datorate de acesta	531, 512, 421, 423, 424
758, 4427	- Cota-parte din valoarea echipamentului de lucru suportată de personal		
532	- Valoarea biletelor de tratament și odihnă, a tichetelor și biletelor de călătorie și a altor valori acordate personalului		
542	- Sumele reprezentând avansuri nejustificate sau nedecontate până la data bilanțului		
		Sumele datorate de salariați entității	**SFD**

Concediile de odihnă se înregistrează pe seama datoriilor atunci când suma lor este comensurată în baza statelor de salarii sau a altor documente care să justifice suma respectivă. În lipsa acestora, sumele reprezentând concedii de odihnă se recunosc pe seama provizioanelor. Aceste prevederi referitoare la recunoașterea unor obligații față de salariați, pe seama datoriilor sau a provizioanelor, se aplică și în cazul bonusurilor acordate angajaților.[1]

De asemenea, la înregistrarea în contabilitate a concediilor de odihnă trebuie avute în vedere prevederile legislației în vigoare, referitoare la modalitatea de efectuare a acestora.

[1] *.*. *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 338, alin. (2)

Veniturile din salarii sau asimilate salariilor, veniturile din activități independente, indemnizațiile de șomaj și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate se constituie în bază de calcul a **contribuțiilor de asigurări sociale**.

Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:[1]

a) 25% datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale;

b) 4% datorată în cazul condițiilor deosebite de muncă, astfel cum sunt prevăzute în Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, cu modificările și completările ulterioare, de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora;

c) 8% datorată în cazul condițiilor speciale de muncă, astfel cum sunt prevăzute în Legea nr. 263/2010, de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora.

Remarcă: *În cota de contribuție de asigurări sociale datorată de angajați este inclusă și cota de 3,75 % (pentru anul 2018) aferentă fondului de pensii administrate privat, iar diferența de 21,25% din contribuție vor alimenta sistemul public de pensii.*[2]

De asemenea, persoanele fizice care au calitatea de angajați datorează și o cotă de 10% drept **contribuție la asigurările sociale de sănătate**, pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale de sănătate.

Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora datorează **contribuția asiguratorie pentru muncă**, calculată prin aplicarea cotei de 2,25% la veniturile din salarii și asimilate salariilor acordate lunar.

Evidenţa contribuţiilor entităţii la asigurările sociale şi a sumelor reţinute de la salariaţi cu această destinaţie se asigură prin intermediul contului **431 "Asigurări sociale"**. Este un cont de pasiv care se creditează cu obligaţiile înregistrate faţă de asigurările sociale şi se debitează cu ocazia achitării acestor obligaţii. Soldul creditor reflectă obligaţiile neachitate la asigurările sociale. Funcţiunea contului 431 se prezintă astfel:

Debit	431 " Asigurări sociale"		Credit
512	- Sumele virate asigurărilor sociale şi asigurărilor sociale de sănătate	- Contribuţia angajatorului la asigurările sociale	6451
423	- Sumele datorate personalului, ce se suportă din asigurări sociale	- Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	6451
758	- Sumele reprezentând datorii privind asigurările sociale, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii	- Sumele reprezentând alte drepturi de asigurări sociale, potrivit legii	6458
		- Contribuţia personalului la asigurări sociale	421, 423

[1] https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Cod_fiscal_norme_2018.htm#A135, accesat la 28.12.2017

[2] *. Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 82/8.11.2017 pentru modificarea şi completarea unor acte normative, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 902/16.11.2017, art. II

Debit	431 " Asigurări sociale"		Credit
		- Contribuţia personalului pentru asigurări sociale de sănătate	**421, 423**
SFC	**Sumele datorate la asigurările sociale**		

Contul 431 se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

-4311 "Contribuţia unităţii la asigurările sociale";

-4312 "Contribuţia personalului la asigurările sociale";

-4313 "Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate";

-4314 "Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate";

-4315 "Contribuţia de asigurări sociale";[1)]

-4316 "Contribuţia de asigurări sociale de sănătate";[1)]

-4318 "Alte contribuţii pentru asigurările sociale de sănătate".

Contribuţia asiguratorie pentru muncă datorată de persoanele juridice şi fizice care au calitatea de angajator este evidenţiată cu ajutorul contului de pasiv **436 "Contribuția asiguratorie pentru muncă"**, care se creditează cu contribuţia datorată **(646)** şi se debitează cu sumele achitate în contul acestei contribuţii **(512)** şi cu sumele reprezentând datorii prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii **(758)**. Soldul creditor al contului reflectă contribuţia neachitată.

Până la data de 1 ianuarie 2018, atât angajatorii cât şi angajaţii aveau obligaţia să contribuie la constituirea fondului pentru plata ajutorului de şomaj. ***Contribuţia entităţii la fondul de şomaj*** (CUFS) se determina prin aplicarea cotei de 0,5% asupra fondului de salarii plătit lunar personalului angajat. ***Contribuţia personalului la fondul de şomaj*** (CPFS) se calcula pe baza cotei de 0,5% din venitul brut lunar. Contribuţiile entităţilor şi ale personalului la constituirea fondului de şomaj erau folosite la acordarea ajutorului de şomaj persoanelor îndreptăţite şi la acoperirea cheltuielilor ocazionate de calificarea şi recalificarea şomerilor.[1]

Evidenţa obligaţiilor entităţii şi ale personalului la fondul de şomaj se asigura cu ajutorul contului de pasiv **437 "Ajutor de şomaj"** care înregistra în credit contribuţiile datorate **(645, 421, 423)**, iar în debit, sumele achitate în contul acestor contribuţii **(512)** şi sumele reprezentând datorii privind ajutorul de şomaj, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii **(758)**. Soldul creditor al contului reflecta contribuţiile neachitate.

Pentru evidenţa separată a datoriilor entităţii, respectiv ale personalului la fondul de şomaj şi virarea lor, contul 437 se dezvolta pe două conturi sintetice de gradul II:

---

1) Introduse prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.243/5.02.2018 privind completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 120/7.02.2018, art. 1, şi se utilizează pentru înregistrarea contribuţiilor datorate, potrivit titlului V "Contribuţii sociale obligatorii" al Codului fiscal, pentru veniturile realizate începând cu data de 1 ianuarie 2018

1 Pântea, I.P., *Op. cit.*, vol. I, p. 335

-4371 "Contribuţia unităţii la fondul de şomaj";
-4372 "Contribuţia personalului la fondul de şomaj".

Remarcă: *Începând cu data de 1 ianuarie 2018, contul 437 nu mai are obiect, întrucât cota de contribuţie la fondul de șomaj este inclusă în* **contribuția asiguratorie pentru muncă.** *Astfel, potrivit Codului fiscal "Din contribuția asiguratorie pentru muncă încasată la bugetul de stat se distribuie lunar, până la sfârșitul lunii în curs, o cotă de:*
a) 15%, care se face venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale constituit în baza Legii nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările ulterioare;
b) 20%, care se face venit la Bugetul asigurărilor pentru șomaj;
c) 5%, care se face venit la Sistemul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale;
d) 40%, care se face venit la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru plata concediilor medicale;
e) 20%, care se face venit la bugetul de stat într-un cont distinct."[1]

Contribuţia entităţii la fondurile de pensii facultative, primele de asigurare voluntară de sănătate şi asigurările de viaţă, a datoriilor de achitat sau a creanţelor de încasat în contul asigurărilor sociale, precum şi a plăţii acestora se asigură prin contul bifuncţional **438 "Alte datorii şi creanţe sociale".**

Debit	438 "Alte datorii și creanțe sociale"		Credit
428	- Sumele datorate personalului sub formă de ajutoare	- Contribuția unității la asigurările de viață	645
512	- Sumele virate reprezentând contribuția unității la fondurile de pensii facultative	- Contribuția unității la fondurile de pensii facultative	645
512	- Sumele virate reprezentând contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate	- Contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate	645
512	Sumele virate reprezentând contribuția unității la asigurările de viață	- Sumele reprezentând ajutoare achitate în plus personalului	428
512	- Sumele virate asigurărilor sociale reflectate ca alte datorii	- Sumele restituite de la buget reprezentând vărsăminte efectuate în plus în relația cu bugetul asigurărilor sociale	512
758	- Sumele reprezentând alte datorii privind asigurările sociale, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii		
SFC	**Sumele ce urmează a fi plătite pentru contribuția unității la fondurile de pensii facultative, primele de asigurare voluntară de sănătate și asigurările de viață, precum și sumele datorate bugetului asigurărilor sociale**	**Sumele ce urmează a se încasa de la bugetul asigurărilor sociale**	SFD

[1] https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Cod_fiscal_norme_2018.htm#T5C4, accesat la 29.01.2018, art. 220[6], alin. (4)

Contul 438 se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II, pentru a reflecta separat datoriile şi creanţele:

-4381 "Alte datorii sociale", cont de pasiv;

-4382 "Alte creanţe sociale", cont de activ.

În continuare se prezintă modul de calcul a drepturilor salariale şi contribuţiilor aferente pentru un angajat cu contract individual de muncă pe perioadă nedeterminată şi cu o vechime în muncă de 12 ani, potrivit următoarelor date:

- Salariu de bază	1.900 lei;
- Spor de vechime (15 %)	285 lei;
Salariu brut	**2.185 lei;**
- Tichete de masă 21*15[1] lei	315 lei;
Venit brut lunar (VBL)	2.500 lei;
- Persoane aflate în întreţinere	2;
Reţineri angajat	**872 lei;**
- Contribuţia de asigurări sociale (25 %*2.185) = 546,25 ≈	546 lei;
- Contribuţia la asigur. sociale de sănătate (10 %*2.185) = 218,50 ≈	219 lei;
Total contribuţii obligatorii	765 lei;
- Deducere suplimentară pentru cele 2 persoane în întreţinere	665 lei;[2]
- Venit net bază de calcul impozit (2.500 – 665 – 765) =	1.070 lei;
- Impozit pe salariu 1.070 lei *10% =	107 lei;
Salariu net (2.185 – 765 – 107)	1.313 lei.
Contribuţia asiguratorie pentru muncă (2.185 * 2,25%) = 49,16 ≈	**49 lei**

Exemple:[3]

I). O entitate înregistrează următoarele operaţii generate de folosirea forţei de muncă:

1) Se acordă personalului în baza listelor de avansul chenzinal, pe data de 20 decembrie, chenzina I în valoare de 80.000 lei în numerar;

		20.12.N			
1.	425 "Avansuri acordate personalului"	=	5311 "Casa în lei"	80.000	80.000

2) Pe 24 decembrie se achită salarii neridicate în termenul legal în sumă de 2.200 lei, reprezentând chenzina a doua pentru luna anterioară;

		24.12.N			
2.	426 "Drepturi de personal neridicate"	=	5311 "Casa în lei"	2.200	2.200

[1] Potrivit Ordinului ministrului muncii şi justiţiei sociale nr. 625/3.05.2017 privind stabilirea valorii nominale indexate a unui tichet de masă pentru semestrul I al anului 2017, art. 1, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 316/3.05.2017, art. 1, valoarea maximă a unui tichet de masă nu poate depăşi cuantumul de 15,09 lei.

[2] https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Cod_fiscal_norme_2018.htm#A135, art. 77, alin. (2), acceat la 31.01.2018

[3] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2011, pp. 233-239

3) La sfârşitul lunii se înregistrează obligaţiile totale faţă de salariaţi, aferente muncii prestate în luna curentă, pentru care nu s-au întocmit statele de plată, în valoare totală de 250.000 lei;

		31.12.N			
3.	641 "Cheltuieli cu salariile personalului"	=	4281 "Alte datorii în legătură cu personalul"	250.000	250.000

4) Concomitent se înregistrează contribuţia asiguratorie pentru muncă suportată de entitate, 250.000 * 2,25 % = 5.625 lei;

		31.12.N			
4.	646 "Cheltuieli privind contribuţia asiguratorie pentru muncă"	=	436 "Contribuţia asiguratorie pentru muncă"	5.625	5.625

5) Pe 4 ianuarie exerciţiul următor se întocmesc statele de plată a salariilor şi se transferă datoriile faţă de salariaţi în contul normal de decontare;

		4.01.N+1			
5.	4281 "Alte datorii în legătură cu personalul"	=	421 "Personal-salarii datorate"	250.000	250.000

6) Concomitent se înregistrează pe baza centralizatorului statelor de plată reţinerile din salarii:

- avansuri acordate:	80.000 lei;
- contribuţia la asigurările sociale: 250.000 * 25%	62.500 lei;
- contribuţia la asigurările sociale de sănătate:250.000 * 10%	25.000 lei;
- impozit pe salarii: 140.000[1] * 10%	14.000 lei;
- reţineri în favoarea terţilor:	1.000 lei;
- debite faţă de entitate:	1.500 lei.
Total reţineri:	184.000 lei.

		4.01.N+1			
6.	421 "Personal-salarii datorate"	=	%	184.000	-
			425 "Avansuri acordate personalului"		80.000
			4315 "Contribuţia de asigurări sociale"		62.500
			4316 "Contribuţia de asigurări sociale de sănătate"		25.000
			444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor"		14.000
			427 "Reţineri din salarii datorate terţilor"		1.000
			4282 "Alte creanţe în		1.500

[1] Baza de calcul pentru impozitul pe salarii este mai mică decât totalul salariilor brute, deoarece acestea sunt diminuate de contribuţiile sociale obligatorii, deducerile personale şi alte elemente care diminuează baza de impozitare (Vezi *Impozitul pe venituri de natura salariilor*)

	legătură cu personalul"			

7) Pe 5 ianuarie, ziua prevăzută pentru plata chenzinei a II-a, casierul ridică de la bancă suma necesară plăţii chenzinei a II-a din salarii (250.000 – 184.000 = 66.000 lei);

		5.01.N+1			
7.	581 "Viramente interne"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	66.000	66.000
	Ridicarea numerarului din contul de disponibil				
		5.01 N+1			
	5311 "Casa în lei"	=	581 "Viramente interne"	66.000	66.0000
	Intrarea banilor în casieria unităţii				

8) Se înregistrează pe baza statelor de plată şi a registrului de casă salariile efectiv achitate în sumă de 62.000 lei. Diferenţa până la nivelul sumei ridicată de la bancă reprezintă drepturi de personal neridicate în termenul legal.

9.	421 "Personal-salarii datorate"	=	5311 "Casa în lei"	62.000	62.000

9) Concomitent se evidenţiază şi drepturile de personal neridicate în termenul legal;

9.	421 "Personal- salarii datorate"	=	426 "Drepturi de personal neridicate"	4.000	4.000

10). Pe 25 ianuarie se depun la bacă ordinele de plată, pentru achitarea pe destinaţii a sumelor reţinute de la personal şi a contribuţiei asiguratorie pentru muncă:

- Contribuţia personalului la asigurările sociale	62.500 lei;
- Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate:	25.000 lei;
- Impozit pe salarii:	14.000 lei;
- Reţineri în favoarea terţilor:	1.000 lei;
- Contribuţia asiguratorie pentru muncă:	5.625 lei;
Total	108.125 lei.

		5.01.N+1			
7.	%	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	-	108.125
	4315 "Contribuţia de asigurări sociale"			62.500	
	4316 "Contribuţia de asigurări sociale de sănătate"			25.000	
	444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor"			14.000	
	427 "Reţineri din salarii datorate terţilor			1.000	
	436 "Contribuţia asiguratorie pentru muncă"			5.625	

II). Pe data de 12 ianuarie 2018 un salariat prezintă un certificat medical pentru perioada 11.01.-20.01.2018, având cod de indemnizaţie 01 (boală obişnuită). Salariatul îndeplineşte stagiul minim de cotizare.

Perioada 11.01.-20.01.2018 cuprinde 10 zile calendaristice, din care 7 zile lucrătoare şi 3 zile nelucrătoare de concediu medical. Potrivit prevederilor legale, primele 5 zile sunt suportate din bugetul angajatorului (11.01.-15.01.2018), din care 3 zile lucrătoare şi 2 zile nelucrătoare, iar diferenţa de 5 zile calendaristice se suportă din fondul unic al asigurărilor sociale de sănătate (15.01.-20.01.2018) din care 4 zile lucrătoare şi 1 zi nelucrătoare).

Cuantumul indemnizaţiei de concediu medical potrivit legislaţiei în vigoare este de 75%. Suma salariilor brute pe ultimele şase luni pe baza cărora s-a achitat contribuţia pentru concedii şi indemnizaţii a fost de 10.800 lei, iar numărul de zile lucrătoare din ultimele 6 luni pe baza cărora s-a achitat contribuţia a fost de 125 zile. Astfel, media zilnică a bazei de calcul a indemnizaţiei este de 87,20 lei/zi.

Cuantumul indemnizaţiei = 87,20 lei/zi*75%*7zile = 457,80 lei, rotunjit 458 lei.

Concediul medical suportat de angajator = 87,20 lei/zi*75%*3zile = 196,20 lei, rotunjit 196 lei.

Concediul medical suportat din FNUASS = 458 lei-196 lei = 262 lei.

1.	% = 423 "Personal – ajutoare materiale datorate"	-	458
	6458 "Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială"	196	
	436 "Contribuţia asiguratorie pentru muncă"	262	
	Înregistrarea concediului medical datorat salariatului		
2.	646 "Cheltuieli privind contribuţia asiguratorie pentru muncă" = 436 "Contribuţia asiguratorie pentru muncă"	10	10
	Concomitent se înregistrează contribuţia asiguratorie pentru muncă suportată de entitate, 458 lei * 2,25% = 10,305 lei, rotunjit 10 lei		
3.	423 "Personal – ajutoare materiale datorate" = 4315 "Contribuţia de asigurări sociale"	115	115
	Reţinerea contribuţiei la asigurările sociale aferentă indemnizaţiei de concediu (25%*458 lei = 114,50 lei, rotunjit 115 lei)		
4.	423 "Personal – ajutoare materiale datorate" = 4316 "Contribuţia de asigurări sociale de sănătate"	46	46
	Reţinerea contribuţiei la asigurările sociale de sănătate aferentă indemnizaţiei de concediu (10%*458 lei = 45,80 lei, rotunjit 46 lei)		
5.	423 "Personal – ajutoare materiale datorate" = 444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor"	30	30

	Reţinerea impozitului aferent indemnizaţiei de concediu: 10%*(458 -115-46) = 29,70 lei, rotunjit 30 lei			
6.	423 "Personal – ajutoare materiale datorate" = 5311 "Casa în lei" Achitarea sumei nete din indemnizaţia de concediu (458-155-46-30) 267 lei		267	267

III). Pentru contribuţia adusă la obţinerea profitului pe parcursul exerciţiului financiar încheiat, potrivit prevederilor contractului colectiv de muncă, societatea trebuie să acorde stimulente în sumă de 25.000 lei, pentru care se constituie provizionul necesar. În exerciţiul următor se înregistrează obligaţia de plată a stimulentelor, se reţin contribuțiile obligatorii (contribuția de asigurări sociale - 6.250 lei, contribuția de asigurări sociale de sănătate - 2.500 lei) și impozitul pe drepturile personalului (16.250 lei * 10% = 1.625 lei) şi se achită stimulentele nete prin virament în conturile de card.

1.	6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"	=	1518 "Alte provizioane"	25.000	25.000
	Constituirea provizionului pentru stimulentele din profit datorate salariaţilor la sfârşitul exerciţiului				
2.	644 "Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit"	=	424 "Prime reprezentând participarea personalului la profit"	25.000	25.000
	Înregistrarea primelor repartizate personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale, reprezentând participarea acestora la profit				
3.	424 "Prime reprezentând participarea personalului la profit"	=	%	10.375	-
			4315 "Contribuţia de asigurări sociale"		6.250
			4316 "Contribuţia de asigurări sociale de sănătate"		2.500
			444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor"		1.625
	Înregistrarea reţinerile din sumele aferente participării personalului la profit				
4.	424 "Prime reprezentând participarea personalului la profit"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	14.625	14.625
	Achitarea stimulentelor nete cuvenite personalului pentru participarea la profit				
5.	1518 "Alte provizioane"	=	7812 "Venituri din provizioane"	25.000	25.000
	Consumarea provizionului pentru stimulentele din profit				

Remarcă: *1) IAS 19 "Beneficiile angajaţilor" descrie principiile de recunoaştere şi evaluare, precum şi cerinţele de prezentare a informaţiilor referitoare la datoriile entităţii către salariaţi.*
2) În baza contractelor colective şi/ sau individuale de muncă, angajatorii pot acorda angajaţilor lor diverse avantaje în natură cu titlu gratuit sau cu plata parţială, cum sunt: folosirea vehiculelor firmei în scop personal, acordarea de produse alimentare, îmbrăcăminte, cherestea, lemne de foc, abonamente de transport, abonamente şi costul convorbirilor telefonice, inclusiv cartele telefonice, cadouri acordate cu diverse ocazii etc. Potrivit legislaţiei privind impozitul pe venit, avantajele acordate în natură se impozitează similar celorlalte venituri salariale. În vederea impozitării, avantajele în natură acordate cu titlu gratuit se evaluează la preţul de piaţă de la data şi locul acordării avantajului. Avantajele în natură cu plata parţială se evaluează la nivelul diferenţei dintre preţul pieţei de la data şi locul acordării avantajului în natură şi valoarea suportată de beneficiarul avantajului.

2.2.6. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului, fondurile speciale şi alte organisme publice

Decontările cu bugetele şi alte organisme publice includ, în general, obligaţii ale entităţii generate de aplicarea prevederilor legislative. Pe lângă sumele datorate şi suportate de entitate, în categoria decontărilor cu bugetele (centralizat al statului sau locale) sunt incluse şi sumele care sunt doar colectate de entitate în scopul virării lor, cum este cazul contribuției de asigurări sociale, contribuției de asigurări sociale de sănătate şi impozitului pe venituri de natura salariilor. În sfera decontărilor cu bugetele şi alte organisme publice sunt incluse şi creanţe ale entităţii faţă de acestea, determinate de achitarea unor sume peste nivelul obligaţiilor efective sau de care beneficiază entitățile în baza unor prevederi din legislaţie.

Decontările de natura obligaţiilor fiscale ale entităţii se concretizează în calculul, înregistrarea şi achitarea impozitului pe profit/venit, taxei pe valoarea adăugată, impozitului pe venituri de natura șalariilor, accizelor, altor impozite, taxe şi vărsăminte asimilate. Decontările de natura creanţelor entităţii sunt reprezentate de sumele pe care entitatea urmează să le încaseze sub formă de subvenţii, taxă pe valoarea adăugată de recuperat sau alte impozite achitate în plus bugetului. De asemenea, asistenţa acordată de guvern se reflectă distinct în cadrul decontărilor cu bugetul statului. Asistenţa guvernamentală reprezintă acţiunile întreprinse de guvern cu scopul de a acorda beneficii economice specifice unei entităţi sau unei categorii de entităţi care îndeplinesc anumite criterii. Asistenţa guvernamentală nu include beneficii care sunt oferite doar indirect, prin acţiuni ale guvernului care influenţează condiţiile generale de activitate economică, cum ar fi punerea la dispoziţie de

infrastructură în zonele aflate în dezvoltare sau impunerea unor constrângeri comerciale entităţilor concurente.[1]

Cu excepţia subvenţiilor, care se încasează efectiv de la buget, celelalte creanţe ale entităţii faţă de buget, de regulă, se compensează cu obligaţiile de aceeaşi natură înregistrate în perioadele următoare.

2.2.6.1. Impozitul pe profit/venitul microîntreprinderilor

Orice entitate economică, încă din momentul înființării, își propune să producă bogăție pentru proprietarul/proprietarii ei, adică să genereze profit. Statul este direct interesat în performanțele înregistrate de o întreprindere, urmărind să încaseze o parte din profitul obținut de aceasta.

“Impozitarea directă a îmbogățirii firmelor se realizează îndeosebi prin intermediul impozitului pe profit. Din acest punct de vedere însă, firmele româneşti sunt împărțite (începând cu 2001) în două categorii:

- plătitori obişnuiți de impozit pe profit;

- contribuabili persoane juridice scutite de impozit pe profit, dar care plătesc un impozit pe venit şi care, din punct de vedere fiscal, se numesc microîntreprinderi.”[2]

Impozitul pe profit se datorează de următoarele categorii de entităţi, denumite contribuabili:[3]

a) persoanele juridice române, cu excepţiile prevăzute în Codul fiscal;

b) persoanele juridice străine care desfăşoară activitate prin intermediul unui sediu permanent/mai multor sedii permanente în România;

c) persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România;

d) persoanele juridice străine care realizează venituri din transferul proprietăţilor imobiliare situate în România sau al oricăror drepturi legate de aceste proprietăţi, inclusiv închirierea sau cedarea folosinţei bunurilor proprietăţii imobiliare situate în România, veniturile din exploatarea resurselor naturale situate în România, precum şi veniturile din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deţinute la o persoană juridică română;

e) persoanele juridice cu sediul social în România, înfiinţate potrivit legislaţiei europene.

---

[1] *.*. Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 166/25.01.2017 privind principalele aspecte legate de întocmirea şi depunerea situaţiilor financiare anuale şi a raportărilor anuale ale operatorilor economici la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice, precum şi pentru modificarea şi completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 86/31.01.2017

[2] Istrate, C., *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili! Cum să transformi balanţa şi bilanţul în instrumente prietenoase*, Ed. Evrika Publishing, Bucureşti, 2016, p. 89

[3] *.*. Legea nr. 227/8.09.2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015, cu modificările şi completările ulterioare, art. 13, alin. (1)

Potrivit legislaţiei financiar-fiscale din ţara noastră "în contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar. Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli se efectuează, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar."[1] Rezultatul exerciţiului, denumit şi rezultat contabil, reprezintă suma totală a profitului sau pierderii exerciţiului financiar ce figurează în contul 121 "Profit sau pierdere", considerat ca rezultat înainte de impozitare, ce serveşte la determinarea rezultatului fiscal. "Rezultatul contabil, ca expresie a performanţelor unei entităţi, prezintă o importanţă deosebită pentru utilizatorii de informaţii din situaţiile financiare deoarece reprezintă un indicator al măsurii în care aceasta s-a angajat în activităţi care adaugă valoare."[2]

Astfel, rezultatul fiscal se calculează ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile şi deducerile fiscale şi la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul şi elemente similare veniturilor şi cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum şi pierderile fiscale care se recuperează.

Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

În practica contabilă a entităţilor din ţara noastră veniturile neimpozabile, deducerile fiscale şi cheltuielile nedeductibile sunt stabilite prin legislaţie, înregistrând modificări de la un exerciţiu la altul în baza normelor de închidere a exerciţiului financiar, elaborate de Ministerul Finanţelor, şi a prevederilor din Codul fiscal. Cota normală de impozit pe profit este actualmente de 16% din profitul impozabil, la care se aplică anumite excepţii prevăzute de legislaţie, în funcţie de particularităţile activităţii desfăşurate.[3]

Calculul, declararea şi plata impozitului pe profit, pentru majoritatea contribuabililor, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. În acest scop, profitul impozabil şi impozitul pe profit se calculează şi se evidenţiază trimestrial, cumulat de la începutul anului. Contribuabilii, societăţi bancare, persoane juridice române şi sucursalele din România ale băncilor, persoane juridice străine, au obligaţia de a declara şi plăti impozit pe profit anual, cu plăţi anticipate efectuate trimestrial. Definitivarea şi plata impozitului

---

[1] *** Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454/ 18.06.2008, cu modificările şi completările ulterioare, art. 19, alin. (1)

[2] Carp, M., Georgescu, I.E., *The Influence of the Non-Financial Features on the Earnings Management Process: The Case of the BSE Listed Companies*, Journal of Eastern Europe Research in Business and Economics, Vol. 2016 (2016), Article ID 386814, DOI: 10.5171/2016.386814

[3] *** Legea nr. 227/8.09.2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015, cu modificările şi completările ulterioare, *Titlul II "Impozitul pe profit"*, art. 17-18

pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit.[1]

Sarcina fiscală definitivă se stabileşte după închiderea exercițiului financiar când se cunoaşte mărimea efectivă a rezultatului exercițiului, iar declarația privind impozitul pe profit se depune, de regulă, până la 25 martie inclusiv a anului următor, cu unele excepții.

Așa cum s-a precizat și anterior, o particularitate în domeniul impozitării prezintă impozitarea **microîntreprinderilor** care sunt obligate să plătească impozit pe venitul microîntreprinderilor.

Persoana juridică română este considerată microîntreprindere, dacă îndeplineşte cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

1) a realizat venituri care nu au depăşit echivalentul în lei a 1.000.000 euro. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar în care s-au înregistrat veniturile;
2) capitalul social al acesteia este deținut de persoane, altele decât statul şi unitățile administrativ-teritoriale;
3) nu se află în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătoreşti, potrivit legii.[2]

Aceste prevederi se aplică și persoanelor juridice române care intră sub incidența Legii nr. 170/7.10.2016 privind impozitul specific unor activități[3].

De asemenea, o persoană juridică română care este nou-înființată este obligată să plătească impozit pe veniturile microîntreprinderilor începând cu primul an fiscal, atunci când condiția referitoare la deținerea capitalului social este îndeplinită la data înregistrării în registrul comerțului.

Baza de calcul a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, potrivit prevederilor fiscale[4], o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:

a) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;
b) veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;
c) veniturile din producția de imobilizări corporale şi necorporale;
d) veniturile din subvenții;

---

[1] *. Legea nr. 227/8.09.2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015, cu modificările şi completările ulterioare, *Titlul II "Impozitul pe profit"*, art. 41, alin. (1)

[2] Idem, art. 47

[3] Publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 812/14.10.2016

[4] *. Legea nr. 227/8.09.2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015, cu modificările şi completările ulterioare, *Titlul III "Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor"*, art. 53

e) veniturile din provizioane, ajustări pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;

f) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi şi/sau penalităţi de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;

g) veniturile realizate din despăgubiri, de la societăţile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;

h) veniturile din diferenţe de curs valutar;

i) veniturile financiare aferente creanţelor şi datoriilor cu decontare în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora;

j) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, înregistrate în contul "709", potrivit reglementărilor contabile aplicabile;

k) veniturile aferente titlurilor de plată obţinute de persoanele îndreptăţite, potrivit legii, titulari iniţiali aflaţi în evidenţa Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor sau moştenitorii legali ai acestora;

l) despăgubirile primite în baza hotărârilor Curţii Europene a Drepturilor Omului;

m) veniturile obţinute dintr-un stat străin cu care România are încheiată convenţie de evitare a dublei impuneri, dacă acestea au fost impozitate în statul străin.

Pentru determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, la baza impozabilă determinată potrivit prevederilor se adaugă următoarele:

a) valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul "609", potrivit reglementărilor contabile aplicabile;

b) în trimestrul IV sau în ultimul trimestru al perioadei impozabile, în cazul contribuabililor care îşi încetează existenţa, diferenţa favorabilă dintre veniturile din diferenţe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanţelor şi datoriilor cu decontare în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, şi cheltuielile din diferenţe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente, înregistrate cumulat de la începutul anului;

c) rezervele, cu excepţia celor reprezentând facilităţi fiscale, reduse sau anulate, reprezentând rezerva legală, rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, care au fost deduse la calculul profitului impozabil şi nu au fost impozitate în perioada în care microîntreprinderile au fost şi plătitoare de impozit pe profit, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinaţiei rezervei, distribuirii acesteia către participanţi sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui altui motiv;

d) rezervele reprezentând facilităţi fiscale, constituite în perioada în care microîntreprinderile au fost şi plătitoare de impozit pe profit, care sunt utilizate pentru majorarea capitalului social, pentru distribuire către participanţi sub orice formă,

pentru acoperirea pierderilor sau pentru oricare alt motiv. În situaţia în care rezervele fiscale sunt menţinute până la lichidare, acestea nu sunt luate în calcul pentru determinarea bazei impozabile ca urmare a lichidării.

În cazul în care o microîntreprindere achiziţionează case de marcat, valoarea de achiziţie a acestora se deduce din baza impozabilă, în conformitate cu documentul justificativ, în trimestrul în care au fost puse în funcţiune.

Cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor sunt:[1]

- 1% pentru microîntreprinderile care au unul sau mai mulţi salariaţi şi
- 3% pentru microîntreprinderile care nu au salariaţi.

Dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 1.000.000 euro, aceasta datorează impozit pe profit, începând cu trimestrul în care s-a depăşit această limită. Calculul şi plata impozitului pe profit de către microîntreprinderile care se încadrează în prevederile anterioare se efectuează luând în considerare veniturile şi cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv.

Calculul şi plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor se efectuează **trimestrial**, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul.

Evidenţa obligaţiilor entităţii de a plăti impozit pe profit/venit la bugetul central sau local se asigură prin intermediul contului bifuncţional **441 "Impozit pe profit/venit"** a cărui funcţiune se prezintă astfel:

Debit	**441 "Impozitul pe profit/venit"**		**Credit**
512	- Sumele virate bugetului de stat/bugetelor locale reprezentând impozitul pe profit/venit	- Sumele datorate de entitate către bugetul statului/bugetele locale, reprezentând impozitul pe profit/impozitul pe venit	691, 698
758	- Sumele reprezentând impozitul pe profit/venit, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii	- Impozitul pe profit/venit aferent exerciţiilor financiare anterioare, în cazul corectării erorilor contabile reflectate pe seama rezultatului reportat	117
SFC	**Sumele datorate de entitate**	**Sumele vărsate în plus**	**SFD**

Remarcă: *Întrucât contul sintetic de gradul I 441 "Impozit pe profit/venit" nu este operaţional, acesta se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II operaţionale: 4411 "Impozitul pe profit" şi 4418 "Impozitul pe venit".*

Exemple:

1) O entitate înregistrează la sfârşitul primului trimestru al exerciţiului curent un profit impozabil în valoare de 150.000 lei. Impozitul datorat pentru profitul obţinut este de 150.000 lei * 16% = 24.000 lei;

[1] Legea nr. 227/8.09.2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015, cu modificările şi completările ulterioare, *Titlul III "Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor"*, art. 51

Nr.	Debit	Data	Credit	Suma debit	Suma credit
1.	691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	31.03 =	4411 "Impozitul pe profit"	24.000	24.000

2) Pe 24 aprilie se achită impozitul datorat bugetului;

Nr.	Debit	Data	Credit	Suma debit	Suma credit
2.	4411 "Impozitul pe profit"	24.04 =	5121 "Conturi la bănci în lei"	24.000	24.000

3) La sfârşitul lunii iunie enitatea înregistrează un profit aferent trimestrului curent de 200.000 lei. În scopul stabilirii obligaţiei faţă de buget trebuie avute în vedere următoarele elemente:

- profit cumulat obţinut de la începutul exerciţiului: 150.000+200.000 = 350.000 lei;
- impozit pe profit datorat bugetului la sfârşitul trimestrului: 350.000lei * 16%=56.000 lei;
- impozit pe profit deja înregistrat în contabilitate: 24.000 lei;
- diferenţă de impozit neînregistrată: 56.000-24.000 = 32.000 lei;
- impozit pe profit achitat: 24.000 lei;
- diferenţă de impozit ce urmează a fi plătită: 32.000 lei.

Nr.	Debit	Data	Credit	Suma debit	Suma credit
3.	691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	30.06 =	4411 "Impozitul pe profit"	32.000	32.000

4) Pe 24 iulie se achită impozitul datorat bugetului;

Nr.	Debit	Data	Credit	Suma debit	Suma credit
4.	4411 "Impozitul pe profit"	24.07 =	5121 "Conturi la bănci în lei"	32.000	32.000

5) La sfârşitul lunii septembrie entitatea înregistrează o pierdere de 100.000 lei. În acest caz, pentru decontarea cu bugetul trebuie avute în vedere următoarele elemente:

- profit cumulat obţinut de la începutul exerciţiului: 350.000-100.000 = 250.000 lei;
- impozit pe profit datorat bugetului la sfârşitul lunii: 250.000 lei * 16% = 40.000 lei;
- impozit pe profit deja înregistrat în contabilitate: 56.000 lei;
- impozit pe profit achitat: 56.000 lei;
- impozit pe profit plătit în plus: 56.000-40.000 = 16.000 lei.

Nr.	Debit	Data	Credit	Suma debit	Suma credit
5.	691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	30.09 =	4411 "Impozitul pe profit"	16.000	16.000

Remarcă: *1) În urma înregistrării acestei operaţii în contabilitate contul 441 prezintă un sold debitor de 16.000 lei, care reflectă impozitul pe profit achitat în plus bugetului;*

2. Dacă entitatea ar face parte din categoria microîntreprinderilor, ar apare următoarele particularităţi:

- impozitul se calculează prin aplicarea cotei corespunzătoare la valoarea veniturilor impozabile din contul de profit şi pierdere;
- în locul contului 691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit" intervine contul 698 "Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus", iar în locul contului 4411 "Impozitul pe profit" intervine contul 4418 "Impozitul pe venit".

2.2.6.2. Taxa pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată [1] este un impozit indirect care se datorează bugetului de stat şi care este colectat conform prevederilor titlului VII din Codul fiscal al României.

Operaţiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt denumite operaţiuni **impozabile.** Din punctul de vedere al taxei sunt operaţiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiţii:

a) operaţiunile care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă (orice persoană care efectuează de o manieră independentă activităţi de producţie, comercializare, prestare de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole şi activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice menționate anterior;

e) reprezintă importuri de bunuri, dacă locul importului este în România;

f) alte operaţiuni efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România, potrivit prevederilor fiscale.

Operaţiunile impozabile pot fi:[2]

a) *operaţiuni taxabile*, pentru care se aplică cota standard de 19 % sau cotele reduse de 9%, respectiv 5%;

b) *operaţiuni scutite de taxă cu drept de deducere*, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziţii;

---

[1] A se vedea şi prevederile Ordonanţei Guvernului nr. 23/30.08.2017 privind plata defalcată a TVA, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 706/31.08.2017, cu modificările şi completările ulterioare

[2] *.*. Legea nr. 227/8.09.2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015, cu modificările şi completările ulterioare, *Titlul VII "Taxa pe valoarea adăugată"*, art. 268, alin. (9)

c) *operaţiuni scutite de taxă fără drept de deducere*, pentru care nu se datorează taxa şi nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziţii;

d) *importuri şi achiziţii intracomunitare*[1], scutite de taxă;

e) *operaţiuni scutite fără drept de deducere, fiind efectuate de entităţile mici care aplică regimul special de scutire*[2] pentru care nu se datorează taxă şi nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziţii;

f) *operaţiuni pentru care se aplică regimul special pentru agricultori.*

Baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată pentru circulaţia bunurilor şi serviciilor în interiorul ţării o reprezintă:[3]

a)- contrapartida obţinută sau care urmează a fi obţinută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terţ, inclusiv subvenţiile direct legate de preţul livrărilor de bunuri şi prestărilor de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) şi c);

b)- compensaţia aferentă pentru trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condiţiile prevăzute de legislaţia referitoare la proprietatea publică şi regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri;

c)- preţul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absenţa unor astfel de preţuri de cumpărare, preţul de cost, stabilit la data livrării, pentru operaţiunile de transfer şi pentru achiziţiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată;

d)-suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii constând în: utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activităţii economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziţie în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfăşurarea activităţii sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parţial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere; serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu ori al personalului acesteia, sau pentru uzul altor persoane, în alte scopuri decât desfăşurarea activităţii sale economice;

---

[1] Se consideră achiziţie intracomunitară de bunuri obţinerea dreptului de a dispune, ca şi un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinaţia indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.

[2] Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabileşte la cursul de schimb comunicat de Banca Naţională a României la data aderării şi se rotunjeşte la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, numită regim special de scutire.

[3] Legea nr. 227/8.09.2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015, cu modificările şi completările ulterioare, *Titlul VII "Taxa pe valoarea adăugată"*, art. 286, alin. (1) – (3)

e) valoarea de piaţă pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului; Valoarea de piaţă reprezintă suma totală pe care, pentru obţinerea bunurilor sau serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeaşi etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească în condiţii de concurenţă loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei;

f) impozitele şi taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepţia taxei pe valoarea adăugată;

g) cheltuielile accesorii, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport şi asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumpărătorului, care fac obiectul unui contract separat şi care sunt legate de livrările de bunuri sau de prestările de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii.

La importuri baza de impozitare o reprezintă valoarea în vamă, determinată potrivit legislaţiei vamale, la care se adaugă orice taxe, impozite, comisioane şi alte taxe datorate în afara României, precum şi cele datorate ca urmare a importului bunurilor în România, cu excepţia taxei pe valoarea adăugată care urmează a fi percepută.

Nu sunt incluse în baza de impozitare următoarele elemente: [1]

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile şi alte reduceri de preţ, acordate de furnizori direct clienţilor la data exigibilităţii taxei;

b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă/definitivă şi irevocabilă, după caz, penalizările şi orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste preţurile şi/sau tarifele negociate;

c) dobânzile, percepute după data livrării sau prestării, pentru plăţi cu întârziere;

d) valoarea ambalajelor care circulă între furnizorii de marfă şi clienţi, prin schimb, fără facturare;

e) sumele achitate de o persoană impozabilă în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, inclusiv atunci când locatorul asigură el însuși bunul care face obiectul unui contract de leasing financiar sau operațional și refacturează locatarului costul exact al asigurării, precum și sumele încasate de o persoană impozabilă în numele și în contul unei alte persoane.

La înregistrarea operaţiunilor privind TVA interesează şi următoarele aspecte:

[1] *.* Legea nr. 227/8.09.2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015, cu modificările şi completările ulterioare, *Titlul VII "Taxa pe valoarea adăugată"*, art. 286, alin. (4)

-Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condiţiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu unele excepţii prevăzute de legislaţie;

-Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptăţită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată; exigibilitatea plăţii taxei reprezintă data la care o persoană are obligaţia de a plăti taxa la bugetul statului.

În principiu, în cazul livrărilor de bunuri şi prestărilor de servicii faptul generator şi exigibilitatea taxei se suprapun. De la această regulă sunt prevăzute prin legislaţia fiscală anumite excepţii.

Exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parţiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează pentru **sistemul TVA la încasare**. Pot opta pentru acest sistem persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, care au sediul activităţii economice în România, a căror cifră de afaceri în anul calendaristic precedent nu a depăşit plafonul de 2.250.000 lei, precum şi persoanele impozabile care se înregistrează în scopuri de TVA în cursul anului.

Persoana impozabilă care în anul precedent nu a aplicat sistemul TVA la încasare, dar a cărei cifră de afaceri pentru anul respectiv este inferioară plafonului de 2.250.000 lei, şi care optează, aplică sistemul TVA la încasare începând cu prima zi a celei de-a doua perioade fiscale din anul următor celui în care nu a depăşit plafonul, dacă la data exercitării opţiunii nu a depăşit plafonul pentru anul în curs.

Cifra de afaceri pentru calculul plafonului de 2.250.000 lei este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri şi a prestărilor de servicii taxabile şi/sau scutite TVA, precum şi a operaţiunilor rezultate din activităţi economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, realizate în cursul unui an calendaristic.

Plata taxei pe valoarea adăugată datorată bugetului la organele fiscale trebuie realizată până la data de 25 ale lunii următoare sau la data de 25 a primei luni din trimestrul următor, în funcţie de volumul cifrei de afaceri realizată în exerciţiul financiar precedent (plafon 100.000 euro, echivalent în lei).

În contabilitatea unei entităţi pot apare următoarele categorii de taxă pe valoarea adăugată:

-TVA deductibilă reprezentând suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achiziţiile efectuate (pe parcursul perioadei);

-TVA colectată reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri şi/sau prestărilor de servicii taxabile, efectuate de persoana impozabilă, precum şi taxa aferentă operaţiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei (pe parcursul perioadei);

-TVA neexigibilă în cazul aprovizionărilor / vânzărilor neînsoţite de facturi, cumpărărilor / vânzărilor cu plata în rate (TVA aferentă ratelor) şi mărfurilor

aprovizionate de unitățile comerciale care țin evidența acestor bunuri la nivelul prețurilor cu amănuntul (în cursul perioadei);

-TVA de plată, dacă se constată la sfârșitul perioadei că TVA colectată în cursul perioadei este superioară celei deductibile;

-TVA de recuperat, dacă la sfârșitul perioadei taxa colectată este inferioară celei deductibile.

Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului privind taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile efectuate pe teritoriul României se asigură prin intermediul contului bifuncțional **442 "Taxa pe valoarea adăugată"**. Nu se evidențiază în acest cont taxa pe valoarea adăugată aferentă cumpărărilor de bunuri sau servicii efectuate din alte state și taxa pe valoarea adăugată datorată pe teritoriul unui alt stat pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii efectuate pe teritoriul acelor state, în conformitate cu prevederile legale.[1] Contul 442 se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

-4423 "TVA de plată", cont de pasiv, care reflectă obligațiile entității față de bugetul statului. Modul de funcționare al contului 4423 este redat în cele ce urmează:

Debit	**4423 "TVA de plată"**		**Credit**
5121	- Plățile efectuate către bugetul statului, reprezentând taxa pe valoarea adăugată	- Diferențele rezultate la finele perioadei între taxa pe valoarea adăugată colectată mai mare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă	4427
4424	- Sumele compensate cu taxa pe valoarea adăugată de recuperat din perioada fiscală precedentă		
758	- Sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată de plată, scutite sau anulate, potrivit legii		
		SFC	**Taxa pe valoarea adăugată de plată**

-4424 "TVA de recuperat", cont de activ, care reflectă creanțele entității față de bugetul statului. Funcțiunea contului 4424 se prezintă astfel:

Debit	**4424 "TVA de recuperat"**		**Credit**
4426	- Diferențele rezultate la sfârșitul perioadei între taxa pe valoarea adăugată deductibilă mai mare și taxa pe valoarea adăugată colectată	- Taxa pe valoarea adăugată încasată de la bugetul statului	5121
		- Taxa pe valoarea adăugată de recuperat compensată în perioadele următoare cu taxa pe valoarea adăugată de plată sau cu alte taxe și impozite, potrivit legii.	4423, 446
		Taxa pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului	**SFD**

-4426 "TVA deductibilă", cont de activ a cărui funcțiune se prezintă astfel:

[1] *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, Capitolul 16 "Funcțiunea conturilor"

Debit **4426 "Taxa pe valoarea adăugată deductibilă"** **Credit**

Debit			Credit
401, 404, 451, 453, 512 sau 4427[1]	- Sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă potrivit legii	- Sumele compensate la sfârșitul perioadei din taxa pe valoarea adăugată colectată	**4427**
		- Diferențele rezultate la sfârșitul perioadei între taxa pe valoarea adăugată deductibilă mai mare și taxa pe valoarea adăugată colectată	**4424**
	- Sumele reprezentând ajustări ale taxei pe valoarea adăugată deductibile aferente bunurilor de capital, în favoarea persoanei impozabile, potrivit legii	- Taxa pe valoarea adăugată devenită nedeductibilă prin aplicarea prorata	**635**
		- Regularizarea taxei pe valoarea adăugată aferente avansurilor, sau a facturilor parțiale emise, potrivit legii	
	- Sumele reprezentând ajustări ale taxei pe valoarea adăugată deductibile pentru achizițiile de bunuri și servicii, altele decât bunurile de capital, în favoarea persoanei impozabile, potrivit legii	- Ajustarea bazei impozabile la beneficiar și sumele ce rezultă din corectarea facturilor sau a altor documente care țin loc de factură, în cazurile prevăzute de lege	
		- Ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibile pentru achizițiile de bunuri și servicii, altele decât bunurile de capital, în favoarea bugetului de stat, potrivit legii	
		- Ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibile aferente bunurilor de capital în favoarea bugetului de stat, potrivit legii	

-**4427 "TVA colectată"**, cont de pasiv, care funcționează astfel:

Debit **4427 "Taxa pe valoarea adăugată colectată"** **Credit**

Debit			Credit
	- Regularizarea taxei aferente avansurilor sau a facturilor parțiale emise	- Taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii taxabile, avansurilor pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile	**411, 428, 451, 453, 461, 531**
	- Ajustarea bazei impozabile la furnizor și sumele ce rezultă din corectarea facturilor sau a altor documente care țin loc de factură, în cazurile prevăzute de lege	- Taxa aferentă operațiunilor pentru care se aplică taxare inversă, potrivit legii	**4426**
4426	- Taxa pe valoarea adăugată deductibilă, compensată la sfârșitul perioadei, potrivit legii	- Taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor care sunt asimilate livrărilor de bunuri și	**428, 461, 635**

[1] În cazul în care se aplică taxarea inversă

Debit	4427 "Taxa pe valoarea adăugată colectată"		Credit
4423	- Taxa pe valoarea adăugată de plată, datorată bugetului statului, stabilită potrivit legii	prestărilor de servicii, taxabile potrivit legii	
		- Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă devenită exigibilă	4428
		Ø	

-4428 "TVA neexigibilă" asigură evidența taxei pe valoarea adăugată neexigibilă, potrivit legii, cont bifuncțional.

Remarcă: *Operații economico-financiare care au implicat intervenția conturilor de TVA au fost avute în vedere pe parcursul capitolelor, subcapitolelor și paragrafelor precedente, după cum vor fi tratate și în cadrul celor viitoare. Totuși, unele operații specifice vor fi avute în vedere în cele ce urmează.*

Exemple:

1) La sfârșitul unei perioade de decontare a TVA, situația din conturile de TVA se prezintă astfel:

- TVA colectată (Sold creditor 4427) 500.000 lei;
- TVA deductibilă (Sold debitor 4426) 420.000 lei;
- TVA de plată la sfârșitul perioadei (provizorie) 80.000 lei;
- TVA de recuperat (Sold debitor 4424) 50.000 lei;
- TVA de plată (definitivă) 30.000 lei

1a.	4427 "TVA colectată"	=	%	500.000	-
			4426 "TVA deductibilă"		420.000
			4423 "TVA de plată"		80.000

Și concomitent:

1b.	4423 "TVA de plată"	=	4424 "TVA de recuperat"	50.000	50.000

SAU

1.	4427 "TVA colectată"	=	%	500.000	-
			4426 "TVA deductibilă"		420.000
			4424 "TVA de recuperat"		50.000
			4423 "TVA de plată"		30.000

2) La sfârșitul unei perioade de decontare a TVA, situația din conturile de TVA se prezintă astfel:

- TVA colectată (Sold creditor 4427) 50.000 lei;
- TVA deductibilă (Sold debitor 4426) 500.000 lei;
- TVA de recuperat (Sold debitor 4424) 450.000 lei;

2.	%	=	4426 "TVA deductibilă"		500.000
	4427 "TVA colectată"			50.000	
	4424 "TVA de recuperat"			450.000	

Remarcă: *Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de*

deducere şi operaţiuni care nu dau drept de deducere se evidenţiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziţii se deduce pe bază de prorata.

Prorata de deducere a TVA se determină ca raport între:

- suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvenţiile legate direct de preţ, a operaţiunilor constând în livrări de bunuri şi prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere (la numărător) şi

- suma totală, fără taxă, a operaţiunilor menţionate anterior şi a operaţiunilor constând în livrări de bunuri şi prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere (la numitor). Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanţării operaţiunilor scutite fără drept de deducere sau operaţiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.

Se exclud din calculul prorata: valoarea oricărei livrări de bunuri de capital care au fost utilizate de persoana impozabilă în activitatea sa economică; valoarea oricăror livrări de bunuri sau prestări de servicii către sine efectuate de persoana impozabilă, precum şi a transferului de bunuri aparţinând activităţii sale economice din România într-un alt stat membru, realizat de către o persoană impozabilă; valoarea serviciilor de natură financiar-bancară, de asigurare şi/sau reasigurare, precum şi a operaţiunilor imobiliare, în măsura în care acestea sunt accesorii activităţii principale.

Exemplu:[1] Situaţia centralizatoare a TVA şi veniturilor realizate în cursul exerciţiului financiar se prezintă astfel:

1) TVA aferentă vânzărilor 1.01-31.12:

-operaţiuni impozabile:	3.200.000 * 19%=	608.000 lei;
-operaţiuni scutite fără drept de deducere	100.000 * 0% =	0 lei;
TOTAL	3.300.000	608.000 lei;
2) TVA aferentă cumpărărilor: 1.01-31.12:	2.700.000 * 19% =	513.000 lei;

PRO-RATA de deducere (P_{TVA}):

$$= \frac{\text{Veniturile din operatii care dau dreptul de deducere}}{\text{Veniturile totale}} * 100 = \frac{3.200.000}{3.300.000} * 100 = 97\ \%;$$

-TVA nedeductibilă = TVA_{4426} (100 % - P_{TVA}) = 513.000 lei * 3% = 15.390 lei;

Înregistrarea taxei devenită nedeductibilă în baza pro-ratei calculate:

1.	635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	4426 "TVA deductibilă"	15.390	15.390

3) TVA colectată 1.12-31.12 (Sold creditor 4427):	80.000 lei;
4) TVA deductibilă 1.12-31.12 (Sold debitor 4426)	60.000 lei;
5) TVA de dedus la sfârşitul lunii decembrie = Sold debitor 4426 - TVA nedeductibilă = 60.000 - 15.390 =	44.610 lei;

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2011, pp. 250-251

6) TVA de plată = 80.000 – 44.610 = 35.390 lei.

Înregistrarea decontului de TVA la sfârşitul lunii decembrie:

2.	4427 "TVA colectată"	=	%	80.000	
			4426 "TVA deductibilă"		44.610
			4423 "TVA de plată"		35.390

Remarcă: *Dacă o entitate are o cifră de afaceri care depăşeşte plafonul anual 2.250.000 lei, reflectarea în contabilitate a operaţiilor privind achiziţiile şi livrările se prezintă aşa cum sunt înregistrate pe parcursul acestei lucrări. Atunci când societatea are o cifră de afaceri anuală sub plafonul de 2.250.000 lei şi a optat pentru sistemul "TVA la încasare", înregistrarea în contabilitate a operaţiilor prezintă anumite particularităţi, pe care încercăm să le surprindem succint prin exemplele următoare.*

Exemplu:[1] O societate cu cifra de afaceri aferentă anului calendaristic precedent inferioară plafonului de 2.250.000 lei, şi care a optat pentru regimul de TVA la încasare, înregistrează pe parcursul lunii ianuarie a exerciţiului curent, următoarele operaţii privind cumpărările şi vânzările, respectiv decontările implicate de acestea:

1) Se achiziţionează de la un furnizor materii prime (pe factură se menţionează TVA la încasare) în valoare de 20.000 lei, cu TVA de 19%, cu plata prin virament în luna februarie:

1.	%	=	401 "Furnizori"		23.800
	301 "Materii prime"			20.000	
	4428 "TVA neexigibilă"			3.800	

2) Din materiile prime achiziţionate se obţin produse finite, din care: o parte se vând clienţilor pe bază de facturi, 50.000 lei cu TVA de 19%, cu încasarea a 30% din valoarea creanţei în aceeaşi lună şi diferenţa în luna februarie, iar o altă parte, 2.000 lei cu TVA de 19%, cu plata în numerar, prin magazinul propriu de prezentare şi desfacere:

a) facturarea produselor finite către clienţi:

a.	4111 "Clienţi"	=	%	59.500	
			7015 "Venituri din vânzarea produselor finite"		50.000
			4428 "TVA neexigibilă"		9.500

b) vânzare cu plata în numerar:

b.	5311 "Clienţi"	=	%	2.380	-
			707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"		2.000
			4427 "TVA colectată"		380

c) încasarea ulterioară în cont a cotei-părţi (30%) din contravaloarea produselor facturate:

[1] În exemplul avut în vedere se vor ignora operaţiile adiacente cumpărărilor, vânzărilor şi decontărilor, cum sunt: consumuri, descărcări de gestiune, transformarea bunurilor etc.

c.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	4111 "Clienţi"	17.850	17.850

d) şi, concomitent, se evidenţiază exigibilitatea taxei colectate, aferentă sumei încasată în contul de la bancă:

$$\text{TVA inclusă în preţul de vânzare} = \frac{Pretul\ de\ vanzare(inclusiv\ TVA)*19}{100+19} =$$

$$\frac{18.000*19}{100+19} = 2.850 \text{ lei}$$

d.	4428 "TVA neexigibilă"	=	4427 "TVA colectată"	2.850	2.850

3) În luna februarie:

a) se achită prin ordin de plată obligaţia faţă de furnizorul de materii prime:

a.	401 "Furnizori"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	23.800	23.800

b) şi, concomitent, se evidenţiază exigibilitatea taxei deductibile, aferentă sumei achitată din contul de la bancă, 3.800 lei:

b.	4426 "TVA deductibilă"	=	4428 "TVA neexigibilă"	3.800	3.800

c) încasarea în cont a diferenţei (70%) din contravalorea creanţei faţă de beneficiarul produselor livrate:

c.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	4111 "Clienţi"	41.650	41.650

d) şi, concomitent, se evidenţiază exigibilitatea taxei colectate, aferentă sumei încasată în contul de la bancă, 6.650 lei:

d.	4428 "TVA neexigibilă"	=	4427 "TVA colectată"	6.650	6.650

Remarcă: **1)** *Articolul 284 din Codul fiscal al României prevede că faptul generator pentru o achiziţie intracomunitară de bunuri intervine la data la care ar interveni faptul generator pentru livrări de bunuri similare, în statul membru în care se face achiziţia. Prin acelaşi articol se prevede că exigibilitatea taxei aferentă unei achiziţii intracomunitare de bunuri intervine la data emiterii facturii prevăzute în legislaţia altui stat membru sau, după caz, la data emiterii autofacturii ori în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, dacă nu a fost emisă nicio factură/autofactură până la data respectivă.*

2) *Livrarea intracomunitară de bunuri din România către un alt stat membru UE este reglementată de Codul fiscal la art. 270, alin. (9). În conformitate cu art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal aceste operaţiuni sunt incluse, de obicei, în categoria celor scutite cu drept de deducere dacă sunt prezentate documente justificative şi livrarea intracomunitară de bunuri este către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autorităţile fiscale din alt stat membru.*

Exemple: 1) O entitate din România înregistrată în scop de TVA (cu cod valid de TVA) achiziţionează de la o societate din Austria (înregistrată în scopuri de TVA în Austria) mărfuri în valoare de 10.000 de euro la un curs valutar de 4,65 lei/EUR:

a) recepţia mărfurilor şi înregistrarea facturii primite de la furnizor:

a.	371 "Mărfuri"	=	401 "Furnizori"	46.500	46.500

b) evidenţierea taxei pe valoarea adăugată prin mecanismul taxării inverse:

b.	4426 "TVA deductibilă"	=	4427 "TVA colectată"	8.835	8.835

2) Aceeaşi societate livrează unei firme din Franţa (înregistrată în scopuri de TVA în Franţa) produse finite în valoare de 12.000 de euro, la un curs de schimb de 4,68 lei/EUR:

a) sunt îndeplinite condiţiile prevăzute de legislaţie pentru încadrarea operaţiunii în categoria celor scutite cu drept de deducere (pe factură se menţionează "Scutit cu drept de deducere"):

a.	4111 "Clienţi"	=	7015 "Venituri din vânzarea produselor finite"	56.160	56.160

b) nu sunt îndeplinite condiţiile prevăzute de legislaţie pentru încadrarea operaţiunii în categoria celor scutite cu drept de deducere:

b.	4111 "Clienţi"	=	%	66.830,40	-
			7015 "Venituri din vânzarea produselor finite"		56.160,00
			4427 "TVA colectată"		10.670,40

2.2.6.3. Impozitul pe venituri de natura salariilor

Impozitul pe veniturile de natura salariilor apare în cadrul decontărilor entităţii cu bugetul statului, doar în virtutea metodei de calcul şi reţinere: stopajul la sursă.

Ca urmare a utilizării impozitului pe venitul global, decontarea impozitului pe venituri de natura salariilor se realizează provizoriu de către entitatea unde persoana este angajată cu contract individual de muncă, urmând ca decontarea finală să aibă loc în cursul exerciţiului următor pe baza declaraţiei de venit depusă de angajat, la Administraţiile financiare teritoriale, dacă realizează şi venituri din alte surse decât cele de natura salarială sau asimilate salariilor. Declaraţia de venit cumulează veniturile obţinute sub formă de salarii cu celelalte venituri care intră în sfera impunerii, iar decontarea finală se realizează direct între contribuabil şi organele fiscale. Din acest motiv nu vom avea în vedere decât impozitul pe veniturile de natura salariilor reţinut de entitate de la proprii angajaţi şi colaboratori.

Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani şi/sau în natură obţinute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfăşoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detaşare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizaţiile

pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obţin venituri din salarii şi asimilate salariilor.[1]

Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează şi reţine la sursă de către plătitorii de venituri. **Acest impozit se determină astfel:**

a) la locul unde se află funcţia de bază, prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul determinată ca diferenţă între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contribuţiilor obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internaţionale la care România este parte, precum şi, după caz, a contribuţiei individuale la bugetul de stat datorată potrivit legii, şi următoarele elemente:[2]

1) Deducerea personală se acordă pentru persoanele fizice care au un venit lunar brut de până la 1.950 lei inclusiv, pentru fiecare lună a perioadei impozabile numai pentru veniturile din salarii la locul unde se află funcţia de bază astfel:[3]

- pentru contribuabilii care nu au persoane în întreţinere[4] - 510 lei;
- pentru contribuabilii care au o persoană în întreţinere - 670 lei;
- pentru contribuabilii care au două persoane în întreţinere - 830 lei;
- pentru contribuabilii care au trei persoane în întreţinere - 990 lei;
- pentru contribuabilii care au patru sau mai multe persoane în întreţinere – 1.310 lei.

Pentru contribuabilii care realizează venituri brute lunare din salarii cuprinse între 1.951 lei şi 3.600 lei, inclusiv, deducerile personale sunt degresive faţă de cele de mai sus şi sunt stabilite potrivit tabelului prevăzut la art. 77, alin. (2) din Codul fiscal.

Pentru contribuabilii care realizează venituri brute lunare din salarii de peste 3.600 lei nu se acordă deducerea personală.

2) Cotizaţia sindicală plătită în luna respectivă;

3) Contribuţiile la fondurile de pensii facultative, în conformitate cu legislaţia în materie, la schemele de pensii facultative calificate astfel în conformitate cu legislaţia privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară, administrate de către entităţi autorizate stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparţinând Spaţiului Economic European, suportate de angajaţi, astfel încât la nivelul anului să nu se depăşească echivalentul în lei al sumei de 400 euro;

---

[1] *.*. Legea nr. 227/8.09.2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015, cu modificările şi completările ulterioare, *Titlul IV "Impozitul pe venit"*, art. 76, alin. (1)

[2] https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Cod_fiscal_norme_2018.htm#A76, art. 78, alin. (2), lit. a), consultat la 3.01.2018

[3] *.*. Legea nr. 227/8.09.2015 privind Codul fiscal (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015), cu modificările şi completările ulterioare, art. 77, alin. (2)

[4] Persoana în întreţinere poate fi soţia/soţul, copiii sau alţi membri de familie, rudele contribuabilului sau ale soţului/soţiei acestuia până la gradul al doilea inclusiv, ale cărei venituri, impozabile şi neimpozabile, nu depăşesc 510 lei lunar (Codul fiscal art. 77, alin. (3))

4) Primele de asigurare voluntară de sănătate precum şi serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, definite conform Legii nr. 95/2006, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, suportate de angajaţi, astfel încât la nivelul anului să nu se depăşească echivalentul în lei al sumei de 400 euro. Contractul de asigurare, respectiv abonamentul vizează servicii medicale furnizate angajatului şi/sau oricărei persoane aflate în întreţinerea sa.

b) pentru veniturile obţinute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul determinate ca diferenţă între venitul brut şi contribuţiile obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internaţionale la care România este parte, precum şi, după caz, a contribuţiei individuale la bugetul de stat datorate potrivit legii, pe fiecare loc de realizare a acestora.[1]

Plătitorii de salarii şi de venituri asimilate salariilor au obligaţia de a calcula şi de a reţine impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plăţii acestor venituri, precum şi de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri.

Prin excepție de la prevederile anterioare, impozitul aferent veniturilor fiecărei luni, calculat și reținut la data efectuării plății acestor venituri, se plătește, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, de către următorii plătitori de venituri din salarii și venituri asimilate salariilor:

a) asociații, fundații sau alte entități fără scop patrimonial, persoane juridice;

b) persoanele juridice plătitoare de impozit pe profit care, în anul anterior, au înregistrat venituri totale de până la 100.000 euro şi au avut un număr mediu de până la 3 salariați exclusiv;

c) persoanele juridice plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor care, în anul anterior, au avut un număr mediu de până la 3 salariați exclusiv;

d) persoanele fizice autorizate și întreprinderile individuale, precum și persoanele fizice care exercită profesii liberale și asocierile fără personalitate juridică constituite între persoane fizice, persoanele fizice care dețin capacitatea de a încheia contracte individuale de muncă în calitate de angajator, care au, potrivit legii, personal angajat pe bază de contract individual de muncă.

Exemplu de determinare a impozitului pe salariu pentru un angajat.

Salariul brut de încadrare (de bază) al unui salariat angajat cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată este de 2.000 lei. Salariatul are o vechime în muncă de 3 ani și 3 luni, beneficiind de un spor de 5% din salariul de bază, și de alte sporuri în cuantum de 200 lei lunar. De asemenea salariatul are două persoane în întreținere și plătește o cotizație sindicală de 23 lei lunar. Plata se realizează în două tranșe: chenzina I 800 lei, pe data de 18 a lunii curente, și chenzina a II-a , pe data de 3 a lunii

[1] https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Cod_fiscal_norme_2018.htm#A76, art. 78, alin. (2), lit. b), consultat la 3.01.2018

următoare. Pentru calculul sumelor cuvenite salariatului, ca rest de plată, se parcurg următoarele etape:

a) Determinarea venitului brut, conform relației:

V. br. = Sb + Sv + As, în care,

V. br. = Venitul brut;

Sb = Salariul de bază;

Sv = Sporul de vechime;

As = Alte sporuri.

Sv = 2.000 lei *5% = 100 lei;

V. br. = 2.000 + 100 + 200 = 2.300 lei.

b) Se determină contribuțiile la asigurările sociale:

- contribuția salariatului pentru asigurări sociale se determină pe baza relației:

CAS = V. br. * 25% = 2.300 lei * 25% = 575 lei;

- contribuția salariatului la asigurările sociale de sănătate se determină pe baza relației:

CASS = V. br. * 10% = 2.300 lei * 10% = 230 lei;

Se determină venitul net **(Vn)** în baza relației de calcul:

Vn = V. br. – (CAS + CASS) = 2.300 – (575 + 230) = 2.300 – 805 = 1.495 lei;

Deorece salariatul a prezentat angajatorului documente care atestă că are două persoane în întreținere, va beneficia de o deducere personală de 725 lei, potrivit tabelului prevăzut în Codul fiscal la art. 77, alin. (2).

c) Se determină venitul impozabil, pe baza relației:

Vi = Vn – Dp – Cs = 1.495 – 725 – 23 = 747 lei;

d) Determinarea impozitului pe salarii prin aplicarea cotei de 10% la venitul impozabil:

Is = Vi * 10% = 747 * 10 % = 74,70 lei ≈ 75 lei;

e) Se determină restul de plată la chenzina a II-a, pe baza relației:

Rp = Vi + Dp – Is – Avans = 747 + 725 – 75 – 800 = 597 lei sau

Rp = Vn – (Is + Cs +Avans) = 1.495 – (75 + 23 + 800) = 597 lei.

Evidenţa sumelor reţinute sub formă de impozit din drepturile salariale şi a virării lor la buget se asigură prin intermediul contului de pasiv **444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor"**. În creditul contului se evidenţiază impozitul reţinut personalului propriu şi colaboratorilor din veniturile realizate în cursul lunii (**421, 423, 424, 401**), iar în debit sumele virate la bugetul statului sau anulate potrivit legii, reprezentând impozitul pe veniturile de natura salariilor şi a altor drepturi similare (**512, 758**). Soldul creditor al contului reflectă impozitul pe salarii reţinut şi nevirat încă.

Exemplu:

1) –Se reţine impozitul pe salarii (25.000 lei), impozitul pe ajutoarele materiale datorate personalului (1.000 lei), impozitul pe stimulentele din profit (15.000 lei) şi impozitul pe drepturile cuvenite colaboratorilor (1.250 lei);

1.	%	=	444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor"		42.250
	421 "Personal-salarii datorate"			25.000	
	423 "Personal-ajutoare materiale datorate"			1.000	
	424 "Prime reprezentând participarea personalului la profit"			15.000	
	401 "Furnizori"			1.250	

2) –Se achită impozitul reținut la bugetul statului.

2.	444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	42.250	42.250

2.2.6.4. Subvențiile

Entitățile pot beneficia de la guvern, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale anumite sume cu titlu nerambursabil, sub formă de subvenții, în vederea utilizării lor pe destinațiile pe care au fost acordate. Asemenea resurse sunt întâlnite îndeosebi la regiile autonome și societățile cu capital de stat, dar ele pot să apară și la entitățile cu capital privat, dacă aceste entități prezintă o importanță economică și socială majoră pentru națiune sau dacă ele produc și vând produse și servicii subvenționate total sau parțial de la buget ori de la Uniunea Europeană.

Subvențiile guvernamentale sunt uneori denumite în alte moduri, cum ar fi subsidii, alocații, prime sau transferuri și pot viza două segmente ale activității entității:

-activitatea investițională, caz în care ele poartă denumirea de subvenții pentru active (investiții);

-activitatea de exploatare, denumite subvenții aferente veniturilor; asemenea subvenții sunt destinate acoperirii diferențelor de preț la unele produse și servicii subvenționate sau chiar acoperirii pierderilor înregistrate în urma activității desfășurate.

Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principala condiție este ca entitatea beneficiară să le folosescă pentru finanțarea activității de investiții (să construiască sau să achiziționeze active imobilizate).

Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.

Subvențiile guvernamentale, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, nu trebuie recunoscute până când nu există certitudinea că:

a) entitatea va respecta condițiile impuse de acordarea lor; și

b) subvențiile vor fi primite.

Simpla primire a unei subvenții nu furnizează ea însăși dovezi concludente că toate condițiile atașate acordării subvenției au fost sau vor fi îndeplinite.

Recunoaşterea veniturilor din subvenţii se efectuează cu respectarea clauzelor care au stat la baza acordării lor.

În cazul proiectelor finanţate din subvenţii, contabilitatea se organizează distinct, pe fiecare proiect, sursă de finanţare, potrivit contractelor încheiate, fără a se întocmi situaţii financiare anuale distincte pentru fiecare asemenea proiect.

Pentru a asigura corelarea cheltuielilor finanţate din subvenţii cu veniturile aferente se procedează astfel:

a) în contul de profit şi pierdere:

- în cursul fiecărei luni se evidenţiază cheltuielile după natura lor;

- la sfârşitul lunii se evidenţiază la venituri subvenţiile corespunzătoare cheltuielilor efectuate;

b) în bilanţ:

- creanţa din subvenţii se recunoaşte în corespondenţă cu veniturile din subvenţii, dacă au fost efectuate cheltuielile suportate din aceste subvenţii, sau pe seama veniturilor amânate, dacă aceste cheltuieli nu au fost efectuate încă;

- periodic, odată cu cererea de rambursare a contravalorii cheltuielilor suportate sau pe baza altor documente prin care se stabilesc şi aprobă sumele cuvenite, se procedează la regularizarea sumelor înregistrate drept creanţă din subvenţii.[1]

Subvenţiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenţii urmează să le compenseze.

În cazul în care într-o perioadă se încasează subvenţii aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvenţiile primite nu reprezintă venituri ale perioadei curente (sunt considerate venituri în avans).

De cele mai multe ori, perioadele de-a lungul cărora o entitate recunoaşte cheltuielile legate de o subvenţie guvernamentală sunt uşor identificabile. Astfel, subvenţiile acordate pentru acoperirea anumitor cheltuieli sunt recunoscute la venituri în aceeaşi perioadă cu cheltuiala aferentă. În mod similar, subvenţiile legate de activele amortizabile sunt recunoscute, de regulă, în contul de profit şi pierdere pe parcursul perioadelor, şi în proporţia în care amortizarea acelor active este recunoscută.

În cazul subvenţiilor a căror acordare este legată de activitatea de producţie sau prestări de servicii, recunoaşterea acestora pe seama veniturilor se efectuează concomitent cu recunoaşterea cheltuielilor a căror contravaloare urmează a fi acoperită din aceste subvenţii.

O subvenţie guvernamentală care urmează a fi primită drept compensaţie pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în sensul acordării unui ajutor

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 397, alin. (2)

financiar imediat entităţii, fără a exista costuri viitoare aferente, trebuie recunoscută în contul de profit şi pierdere în perioada în care îndeplineşte condiţiile să fie recunoscută drept creanţă.

În anumite situaţii, o subvenţie guvernamentală poate fi acordată în scopul oferirii de ajutor financiar imediat unei entităţi. Aceste subvenţii pot fi limitate la o anumită entitate şi pot să nu fie disponibile unei categorii întregi de beneficiari, iar recunoaşterea subvenţiei în contul de profit şi pierdere are loc în perioada în care entitatea îndeplineşte condiţiile pentru primirea subvenţiei.

O subvenţie guvernamentală reprezintă o creanţă pentru entitate în situaţia în care compensează cheltuieli sau pierderi suportate într-o perioadă precedentă. O astfel de subvenţie este recunoscută în contul de profit şi pierdere al perioadei în care devine creanţă.

Atunci când datoriile în valută aferente anumitor obiective sau lucrări finanțate din subvenții sunt achitate direct de către autoritățile care gestionează fondurile, din sumele reprezentând acele subvenții, fără ca aceste sume să tranziteze conturile entității, în contabilitate se reflectă atât datoria în valută, cât și creanța din subvenții corespunzătoare.

Dacă la sfârşitul lunii sau perioadei de raportare, conturile de datorii față de furnizori și creanțe din subvenții în valută prezintă sold, acestea se evaluează similar oricărui element monetar în valută, astfel încât veniturile și cheltuielile financiare aferente să nu influențeze rezultatul acelei luni, respectiv perioade.

În toate cazurile se va urmări ca modul de contabilizare a operațiunilor să respecte clauzele cuprinse în contractele încheiate și legislația în vigoare.

Pentru achizițiile în valută, finanțate din sume nerambursabile, decontate de operatorii economici, în calitate de beneficiari ai acestor fonduri, diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, se decontează cu instituția finanțatoare dacă există clauze în acest sens, cuprinse în contractele încheiate, sau prevederi în actele normative aplicabile. Diferențele respective se înregistrează în conturi de debitori diverși sau creditori diverși, în relație cu alte venituri financiare, respectiv alte cheltuieli financiare, după caz.

Aceste prevederi se aplică și în cazul datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute.[1]

Subvenţiile nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital şi rezerve deoarece acestea reprezintă sume acordate sub rezerva îndeplinirii anumitor condiții de către societate.

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 346

Entitatea trebuie să prezinte în notele explicative informaţii referitoare la subvenţiile primite, destinaţia acestora şi elementele care justifică îndeplinirea condiţiilor necesare pentru acordarea subvenţiilor.

Reflectarea în contabilitate a subvenţiilor este diferită, în funcţie de modalitatea concretă a primirii lor: evidenţierea directă a încasării lor în contul de disponibilităţi al entităţii sau înregistrarea mai întâi a creanţei pentru subvenţiile care se vor primi, urmată de încasarea lor efectivă. Pentru cel de-al doilea caz intervine un cont specific de creanţe pentru subvenţiile ce urmează a se încasa, contul **445 "Subvenţii"**. În debitul său se înregistrează subvenţiile ce urmează a se primi, iar în credit subvenţiile efectiv încasate. Soldul debitor reflectă subvenţiile ce urmează a se încasa.

Funcţiunea completă a contului 445 se prezintă astfel:

Debit	**445 "Subvenţii"**		**Credit**
4751, 4752, 4758	- Subvenţiile pentru investiţii, împrumuturile nerambursabile cu caracter de subvenţii pentru investiţii şi alte sume de primit, cu caracter de subvenţii pentru investiţii	- Valoarea subvenţiilor încasate	**512**
741	- Valoarea subvenţiilor pentru venituri, aferente perioadei		
472	- Valoarea subvenţiilor pentru venituri, aferente perioadelor viitoare		
		Subvenţiile de primit	**S.F.D.**

Contul 445 se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 4451 "Subvenţii guvernamentale";
- 4452 "Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii" şi
- 4458 "Alte sume primite cu caracter de subvenţii".

Exemple:

1) O companie naţională evidenţiază în cursul lunii aprilie subvenţiile de primit de la buget pentru trimestrul al doilea al anului în curs, în valoare de 1.500.000 lei, din care: 600.000 lei pentru finalizarea unei construcţii începută în exerciţiul anterior, iar diferenţa pentru acoperirea diferenţelor de preţ la serviciile subvenţionate;

1.	4451 "Subvenţii guvernamentale"	=	%	1.500.000	-
			4751 "Subvenţii guvernamentale pentru investiţii"		600.000
			7411 "Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri"		300.000
			472 "Venituri înregistrate în avans"		600.000

2) La sfârşitul lunii aprilie se încasează subvenţia de la buget pentru trimestrul al doilea al anului curent.

2.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	4451 "Subvenţii guvernamentale"	1.500.000	1.500.000

2.2.6.5. Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

În categoria decontărilor cu bugetul statului de natura obligaţiilor entităţii se cuprind şi "alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate", decât cele avute în vedere anterior. Sunt incluse în această categorie economică obligaţii fiscale, cum sunt: accizele, impozitul pe ţiţeiul şi gazele naturale din producţia internă, taxa pentru practicarea jocurilor de noroc, taxele vamale, impozitul pe dividende, vărsăminte din profitul net al regiilor autonome, impozitul pe construcții, *impozitul şi taxa pe clădiri, impozitul şi taxa pe terenuri, impozitul pe mijloacele de transport, taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi a autorizaţiilor, taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă şi publicitate, impozitul pe spectacole, taxa hotelieră precum şi alte impozite şi taxe datorate potrivit legislaţiei în vigoare.* O parte din impozitele şi taxele menţionate alimentează bugetul administraţiei centrale de stat, iar altele *bugetele locale.* Deşi aceste obligaţii faţă de bugete sunt cuprinse la categoria "alte", contribuţia lor este destul de semnificativă la formarea veniturilor bugetare.

Evidenţa obligaţiilor faţă de bugete de natura celor precizate se asigură în contabilitatea unei entităţi prin intermediul contului de pasiv **446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate".** În credit se evidenţiază impozitele, taxele şi vărsămintele datorate, iar în debit obligaţiile achitate în contul acestora. Soldul creditor reflectă sumele datorate bugetului de stat şi/sau bugetelor locale. Funcţiunea completă a contului 446 se prezintă astfel:

Debit	**446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"**		**Credit**
512	- Plăţile efectuate la bugetul de stat sau bugetele locale privind alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	- Valoarea altor impozite, taxe şi vărsăminte asimilate datorate bugetului statului sau bugetelor locale	**635**
758	- Sumele reprezentând alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii	- Vărsămintele din profitul net al regiilor autonome	**117**
		- Impozitul pe dividende datorat	**457**
		- Valoarea taxelor vamale aferente aprovizionărilor din import	**213, 214, 301, 302, 303, 371, 381**
S.F.C.	**Sumele datorate bugetului statului sau bugetelor locale**		

Deoarece contul sintetic 446 asigură evidenţa multiplelor impozite şi taxe datorate de entitate este necesară o dezvoltare analitică în cadrul lui, pe fiecare categorie de impozit, taxă şi vărsământ asimilat.

Exemple:[1] În luna martie a exerciţiului N o entitate înregistrează următoarele operaţii privind impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate datorate bugetului statului şi bugetelor locale:

1) Se achiziţionează din import un utilaj, în condiţia de livrare franco-frontiera română facturat la un preţ de 50.000 USD. Pentru mijlocul fix achiziţionat din import entitatea datorează în vamă: taxă vamală de 15% şi acciză 6%. Cursul de schimb valabil la întocmirea declaraţiei vamale de import este de 4,20 lei/USD. Pentru înregistrarea în contabilitate a mijlocului fix se impun următoarele calcule:

1)-preţul de cumpărare de la extern (valoarea în vamă):
50.000 USD * 4,20 lei/USD = 210.000 lei;
2)-taxa vamală: 210.000 * 15% = 31.500 lei;
Baza de calcul pentru acciză (1+2): 241.500 lei;
3)-acciză: 241.500 * 6% = 14.490 lei;
Cost de achiziţie (1+2+3): 255.990 lei.

1.	2131 "Echipamente tehnologice (maşini utilaje şi instalaţii de lucru)"	=	%	255.990	-
			404 "Furnizori de imobilizări"		210.000
			446/1 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"/ Taxa vamală		31.500
			446/2 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte"/Accize		14.490

2) Din profitul net obţinut în exerciţiul precedent adunarea generală a hotărât repartizarea sumei de 75.000 lei pentru acordarea de dividende; se înregistrează impozitul pe dividende reţinut asociaţilor persoane juridice române (5%):

2.	1171 "Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită"	=	457 "Dividende de plată"	75.000	75.000
	457 "Dividende de plată"		446/3 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte"/Impozit pe dividende	3.750	3.750

3) Se virează la buget taxa vamală şi acciza pentru mijlocul fix importat:

3.	%	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	-	45.990
	446/1 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"/ Taxa vamală			31.500	

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediţia a II-a, revizuită şi adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2016, pp. 202-204

	446/2 "Alte impozite, taxe și vărsăminte"/Accize		14.490	

4) La sfârşitul lunii se înregistrează pentru trimestrul I al anului în curs:
-impozitul pe clădiri: 2.500 lei;
-taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat: 600 lei;
-impozitul pe mijloacele de transport: 1.100 lei.

4.	635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" =	%	4.200	-
		446/4 "Alte impozite, taxe și vărsăminte"/Impozit pe clădiri		2.500
		446/5 "Alte impozite, taxe și vărsăminte"/Taxă pentru folosirea terenurilor proprietate de stat		600
		446/6 "Alte impozite, taxe și vărsăminte"/Impozit pe mijloacele de transport		1.100

5) La aceeaşi dată entitatea achită la bugetul de stat şi bugetele locale impozitele, taxele şi celelalte vărsăminte datorate:

5.	% =	5121 "Conturi la bănci în lei"	-	7.950
	446/3 "Alte impozite, taxe și vărsăminte"/Impozit pe dividende		3.750	
	446/4 "Alte impozite, taxe și vărsăminte"/Impozit pe clădiri		2.500	
	446/5 "Alte impozite, taxe și vărsăminte"/Taxă pentru folosirea terenurilor proprietate de stat		600	
	446/6 "Alte impozite, taxe și vărsăminte"/Taxă asupra mijloacelor de transport		1.100	

2.2.6.6. Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate

Pe lângă obligaţiile entităţilor la alimentarea bugetului de stat sau bugetelor locale, legislaţia prevede şi contribuţiile acestora la formarea unor fonduri speciale destinate finanţării unor acţiuni cu scop determinat şi pe o perioadă determinată. În această categorie se includ fondurile constituite pentru:[1] sănătate, protecţia persoanelor cu handicap, promovarea şi dezvoltarea turismului, mediu, modernizarea şi dezvoltarea drumurilor publice etc.

[1] Vezi şi Istrate, C., *Fiscalitate şi contabilitate în cadrul firmei*, Ed. Polirom, Iaşi, 1999, p. 159 ş.u.

Evidenţa contribuţiilor entităţii la constituirea fondurilor de natura celor menţionate se asigură prin intermediul contului de pasiv **447 "Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate"** care înregistrează în credit datoriile şi vărsămintele de efectuat, conform prevederilor legale, către alte organisme publice (**635**), iar în debit plăţile efectuate către organismele publice (**512**) şi sumele reprezentând fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (**758**). Soldul creditor reflectă obligaţiile entităţii faţă de fondurile speciale.

Exemple:

1) Se înregistrează contribuţia entităţii pentru luna curentă la fondul unic național de sănătate aferentă importului de produse din tutun și băuturi alcoolice (altele decât bere, vinuri, băuturi fermentate, produse intermediare), în valoare de 42.500 lei:

1.	635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	447/2 "Fondul special de sănătate"	42.500	42.500

2) Se virează obligaţia faţă de fondul special înregistrată anterior.

2.	447/2 "Fondul special de sănătate"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	42.500	42.500

2.2.6.7. Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului

O entitate poate înregistra şi alte datorii/creanţe în relaţia cu bugetul statului decât cele menţionate anterior. Acestea apar ca urmare a prevederilor din legislaţia economico-financiară şi sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul contului bifuncţional **448 "Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului"**. În creditul contului 448 se înregistrează valoarea despăgubirilor, amenzilor, penalităţilor datorate bugetului (**658**) şi sumele restituite de la buget, reprezentând vărsăminte efectuate în plus din impozite, taxe şi alte creanţe (**512**), iar în debit sumele virate la bugetul statului reprezentând alte datorii cu bugetul statului (**512**), sumele cuvenite entităţii, datorate de bugetul de stat, altele decât impozite şi taxe (**758**) şi sumele reprezentând alte datorii la bugetul statului, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (**758**). Soldul creditor reprezintă sumele datorate de entitate bugetului statului, iar soldul debitor, sumele cuvenite de la bugetul de stat.

Contul 448 se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

-4481 "Alte datorii faţă de bugetul statului", cont de pasiv;

-4482 "Alte creanţe privind bugetul statului", cont de activ.

Exemplu:

1) Se înregistrează penalitatea de întârziere de 687,53 lei, pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată datorată bugetului;

1.	6581 "Despăgubiri, amenzi şi penalităţi"	=	4481 "Alte datorii faţă de bugetul statului"	687,53	687,53

2) Se achită obligaţia faţă de buget;

2.	4481 "Alte datorii față de bugetul statului"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	687,53	687,53

2.2.7. Contabilitatea decontărilor în cadrul grupului şi cu asociaţii

În desfăşurarea operaţiilor economico-financiare impuse de realizarea obiectului de activitate propriu o entitate intră în relaţii de decontare cu o multitudine de terţi. O categorie distinctă este reprezentată de entităţile afiliate, entităţile asociate, entităţile controlate în comun, acţionarii/asociaţii societăţii şi entităţile cu care se desfăşoară operaţii în participaţie.

2.2.7.1. Contabilitatea decontărilor între entităţile afiliate

O caracteristică a lumii contemporane o reprezintă globalizarea activităților economice și financiare. "Globalizarea a produs o multitudine de legături și interconexiuni pentru a încuraja mobilitatea bunurilor și serviciilor, a personalului calificat și a factorilor de producție. Astfel, cu ajutorul tehnologiilor informaționale, numeroaselor rețele, mijloacelor de transport moderne şi al politicilor de stat, capitalul poate fi direcționat în lume în căutarea de profituri și condiții de tranzacționare favorabile".[1]

În acest context, multe entități s-au constituit sub formă de grupuri sau societăți multinaționale, care au apărut ca răspuns la cerinţele practice impuse de dezvoltarea economico-socială, urmărindu-se în principal asigurarea unei capacităţi mai mari de rezistenţă a entităţilor în lupta concurenţială. Astfel, un ansamblu de societăţi, diferite şi independente din punct de vedere juridic, se supun unei unităţi de conducere (unitate de decizie), în scopul asigurării unei flexibilităţi şi adaptabilităţi mărite, evitând, în acelaşi timp, dezavantajele gigantismului pe care ar putea să-l cunoască o singură firmă integrând activităţi diverse.[2]

Această concentrare a societăţilor conduce la desfăşurarea de operaţii economico-financiare (livrări reciproce de bunuri, lucrări şi servicii, acordări şi primiri de împrumuturi, distribuiri şi primiri de dividende între entităţile componente ale grupului etc.) care determină decontări băneşti. Decontările dintre entităţile membre ale grupurilor se înregistrează reciproc, în aceeaşi perioadă de gestiune şi cu aceeaşi sumă atât în contabilitatea entităţii creditoare cât şi în cea a unităţii debitoare.

Evidenţa relaţiilor de decontare între entităţile afiliate se asigură prin intermediul contului bifuncţional **451 "Decontări între entităţile afiliate"**, care reflectă în credit datoriile faţă de celelalte entităţi afiliate şi creanţele încasate, iar în debit creanţele faţă de entităţile afiliate şi datoriile achitate. Soldul creditor/debitor al

[1] Afrăsinei, M.-B., *Contabilitatea și fiscalitatea societăților offshore*, Ed. C. H. Beck, București, 2016, p. 1

[2] Toma, C., *Conturile anuale și imaginea fidelă în contabilitatea românească – probleme contabile actuale, concepte, analiză și audit* - , Ed. Junimea, Iaşi, 2001, p. 229

contului reflectă datoriile/creanţele faţă de celelalte entităţi afiliate, ce urmează a se deconta în perioadele viitoare. Funcţiunea completă a contului 451 se prezintă astfel:

451 "Decontări între entităţile afiliate"

Debit			Credit
512	- Sumele virate altor entităţi afiliate	- Sumele încasate de la alte entităţi afiliate	512
701 la 708, 4427	- Sumele cuvenite din vânzări de bunuri şi prestări de servicii către entităţi afiliate, precum şi taxa pe valoarea adăugată aferentă	- Valoarea imobilizărilor facturate de furnizori — entităţi afiliate sau a serviciilor prestate de terţi pentru realizarea acestor imobilizări	203, 205, 206, 208, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 231, 235
758, 4427	- Preţul de vânzare al imobilizărilor corporale şi necorporale cedate entităţilor afiliate, precum şi taxa pe valoarea adăugată aferentă	- Valoarea la preţ de cumpărare sau standard (prestabilit) a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar etc. primite de la entităţi afiliate	301, 302, 303, 308, 361, 368, 371, 381, 388
764	- Preţul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate la entităţi afiliate		
761, 762	- Dividendele aferente investiţiilor deţinute la entităţi afiliate	- Taxa pe valoarea adăugată aferentă furnizorilor	4426
754	- Valoarea creanţelor reactivate	- Dobânzile datorate aferente împrumuturilor angajate	666
758	- Valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităţilor datorate de entităţile afiliate	- Încasarea dividendelor din participaţii	512
766	- Dobânzile cuvenite aferente împrumuturilor acordate entităţilor afiliate	- Valoarea debitelor scăzute din evidenţă	654
765	- Diferenţele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută faţă de entităţile afiliate, la decontarea acestora	- Diferenţele nefavorabile aferente creanţelor în valută faţă de entităţile afiliate, cu ocazia decontării acestora	665
768	- Diferenţele favorabile aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate, cu decontare în funcţie de cursul unei valute, la decontarea acestora	- Diferenţele nefavorabile aferente creanţelor faţă de entităţile afiliate, cu decontare în funcţie de cursul unei valute, cu ocazia decontării acestora	668
765	- Diferenţele favorabile de curs valutar la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, din evaluarea soldului în valută, aferent decontărilor faţă de entităţi afiliate	- Diferenţele nefavorabile de curs valutar din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	665
768	- Diferenţele favorabile aferente soldului decontărilor faţă de entităţi afiliate, cu decontare în funcţie de cursul unei valute, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	- Diferenţele nefavorabile aferente soldului decontărilor cu entităţile afiliate, cu decontare în funcţie de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	668
S.F.C.	**Datoriile entităţii în relaţiile cu entităţile afiliate**	**Creanţele entităţii în relaţiile cu entităţile afiliate**	**S.F.D.**

Pentru a asigura evidenţa distinctă a creanţelor/datoriilor propriu-zise şi a dobânzilor generate de decontările între entităţile afiliate, contul 451 se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II:

-4511 "Decontări între entităţile afiliate";

-4518 "Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate".

Exemple: Între două entităţi afiliate "A" şi "B" au loc următoarele operaţii pe parcursul exerciţiului N:

1) Se acordă la începutul lunii martie de către societatea "A" societăţii "B" suma de 30.000 EUR, la un curs oficial de schimb de 4,60 lei/EUR, pe o perioadă de 2 luni, cu o dobândă anuală de 6%:

-în contabilitatea societăţii "A":

1.	4511 "Decontări între entităţile afiliate"/B	=	5124 "Conturi la bănci în valută"	138.000	138.000
	30.000 EUR * 4,60 lei/EUR = 138.000 lei				

-în contabilitatea societăţii "B":

1.	5124 "Conturi la bănci în valută"	=	4511 "Decontări între entităţile afiliate"/A	138.000	138.000
	30.000 EUR * 4,60 lei/EUR = 138.000 lei				

2) Adunarea generală a asociaţilor de la societatea "B" hotărăşte repartizarea sumei de 80.000 lei din profitul net pentru acordarea de dividende, din care 60.000 lei reprezintă dividendele cuvenite societăţii "A", pentru participaţia de 75% în capitalul social. Se reţine impozitul pe dividende şi se evidenţiază obligaţia de plată a dividendelor nete societăţii "A":

-în contabilitatea societăţii "B":

2a.	1171 "Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită"	=	457 "Dividende de plată"	80.000	80.000
2b.	457 "Dividende de plată"	=	446/3 "Impozit pe dividende"	4.000	4.000
2c.	457 "Dividende de plată"	=	4511 "Decontări între entităţile afiliate"/A	50.400	50.400

-în contabilitatea societăţii "A":

2.	4511 "Decontări între entităţile afiliate"/B	=	7611 "Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate"	50.400	50.400

3) La sfârşitul lunii martie se evidenţiază dobânda lunară pentru împrumutul în valută la un curs oficial de schimb de 4,59 lei/EUR. Dobânda lunară $= \frac{\text{Val. împrumut} * \text{dobânda} * \text{nr. de luni}}{100 * 12} = \frac{30.000 EUR * 6 * 1}{100 * 12}$ =150 EUR. Dobânda datorată la cursul zilei 150 EUR * 4,59 lei/EUR = 688,50 lei:

-în contabilitatea societăţii "B":

3.	666 "Cheltuieli privind dobânzile" = 4518 "Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate"/A 150 EUR * 4,59 lei/EUR = 688,50 lei.		688,50	688,50

-în contabilitatea societăţii "A":

3.	4518 "Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate"/B = 766 "Venituri din dobânzi" 150 EUR * 4,59 lei/EUR = 688,50 lei.	688,50	688,50

4) Concomitent, se actualizează valoarea împrumutului la nivelul cursului de la sfârşitul lunii martie:

-în contabilitatea societăţii "A":

4.	6651 "Diferenţe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută" = 4511 "Decontări între entităţile afiliate"/B - Valoare împrumut la curs acordare: 30.000 EUR * 4,60 lei/EUR = 138.000 lei - Valoare împrumut la curs 31.03.N: 30.000 EUR * 4,59 lei/EUR = <u>137.700 lei</u> Diferenţă de curs valutar nefavorabilă: 300 lei	300	300

-în contabilitatea societăţii "B":

4.	4511 "Decontări între entităţile afiliate"/A = 7651 "Diferenţe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută" - Valoare împrumut la curs primire: 30.000 EUR * 4,60 lei/EUR = 138.000 lei - Valoare împrumut la curs 31.03.N: 30.000 EUR * 4,59 lei/EUR = <u>137.700 lei</u> Diferenţă de curs valutar favorabilă: 300 lei	300	300

5) Societatea "B" achită dividendele cuvenite societăţii "A":

-în contabilitatea societăţii "B":

5.	4511 "Decontări între entităţile afiliate"/A = 5121 "Conturi la bănci în lei"	57.000	57.000

-în contabilitatea societăţii "A":

5.	5121 "Conturi la bănci în lei" = 4511 "Decontări între entităţile afiliate"/B	57.000	57.000

6) Societatea "B" cedează societăţii "A" un pachet de 1000 buc. titluri de participare deţinute în capitalul societăţii "C" din cadrul grupului, la un preţ de 25 lei/buc. Valoarea contabilă a titlurilor este de 24 lei/buc.:

-în contabilitatea societăţii "B":

6a	4511 "Decontări între entităţile afiliate"/A	=	7641 "Venituri din imobilizări financiare cedate"	25.000	25.000
6b	6641 "Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate"	=	261 "Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"/C	24.000	24.000

-în contabilitatea societăţii "A":

6.	261 "Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"/C	=	4511 "Decontări între entităţile afiliate"/B	25.000	25.000

7) La sfârşitul lunii aprilie se evidenţiază dobânda aferentă celei de-a doua luni pentru împrumutul în valută la un curs oficial de schimb de 4,65 lei/EUR. Dobânda datorată la cursul zilei 150 EUR * 4,65 lei/EUR = 697,50 lei:

-în contabilitatea societăţii "B":

7.	666 "Cheltuieli privind dobânzile"	=	4518 "Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate"/A	697,50	697,50
	150 EUR * 4,65 lei/EUR = 697,50 lei.				

-în contabilitatea societăţii "A":

7.	4518 "Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate"/B	=	766 "Venituri din dobânzi"	697,50	697,50
	150 EUR * 4,65 lei/EUR = 697,50 lei.				

8) Concomitent, se actualizează valoarea împrumutului la nivelul cursului de la sfârşitul lunii aprilie:

-în contabilitatea societăţii "A":

8.	4511 "Decontări între entităţile afiliate"/B	=	7651 "Diferenţe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"	1.800	1.800
	- Valoare împrumut la curs 30.04.N: 30.000 EUR * 4,65 lei/EUR = 139.500 lei - Valoare împrumut la curs 31.03.N: 30.000 EUR * 4,59 lei/EUR = 137.700 lei Diferenţă de curs valutar nefavorabilă: 1.800 lei				

-în contabilitatea societăţii "B":

8.	6651 "Diferenţe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"	=	4511 "Decontări între entităţile afiliate"/A	1.800	1.800

	- Valoare împrumut la curs 30.04.N: 30.000 EUR * 4,65 lei/EUR = 139.500 lei - Valoare împrumut la curs 31.03.N: 30.000 EUR * 4,59 lei/EUR = 137.700 lei Diferență de curs valutar favorabilă: 1.800 lei				

9) La aceeaşi dată se actualizează valoarea dobânzii înregistrată la sfârşitul lunii precedente:

-în contabilitatea societăţii "A":

9.	4518 "Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate"/B	=	7651 "Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"	9,00	9,00
	- Valoare dobândă la curs 30.04.N: 150 EUR * 4,65 lei/EUR = 697,50 lei - Valoare dobândă la curs 31.03.N: 150 EUR * 4,59 lei/EUR = 688,50 lei Diferență de curs valutar favorabilă: 9,00 lei				

-în contabilitatea societăţii "B":

9.	6651 "Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"	=	4518 "Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate"/A	9,00	9,00
	- Valoare dobândă la curs 30.04.N: 150 EUR * 4,65 lei/EUR = 697,50 lei - Valoare dobândă la curs 31.03.N: 150 EUR * 4,59 lei/EUR = 688,50 lei Diferență de curs valutar nefavorabilă: 9,00 lei				

10) Se achită de către societatea "A" contravaloarea titlurilor de participare achiziţionate de la "B":

-în contabilitatea societăţii "A":

10.	4511 "Decontări între entităţile afiliate"/B	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	25.000	25.000

-în contabilitatea societăţii "B":

10.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	4511 "Decontări între entităţile afiliate"/A	25.000	25.000

11) Se restituie pe 1.05.N de către societatea "B" societăţii "A" împrumutul de 30.000 EUR şi dobânda aferentă perioadei de creditare (300 EUR) la un curs de schimb de 4,66 lei/EUR. Pentru înregistrarea operaţiei în contabilitatea celor două entităţi se impune determinarea diferenţelor de curs valutar:

-valoarea împrumutului la curs 30.04.N: 30.000EUR*4,65 lei = 139.500 lei;

-valoarea împrumutului la curs rambursare:30.000EUR*4,66 lei = 139.800 lei;

Diferenţă de curs valutar aferentă împrumutului		300 lei.
-valoarea dobânzii la curs 30.04.N:	300EUR*4,65 lei =	1.395 lei;
-valoarea dobânzii la curs plată:	300EUR*4,66 lei =	1.398 lei;
Diferenţă de curs valutar aferentă dobânzii:		3 lei;

- Suma plătită/încasată în cont:(30.000+300) 30.300EUR*4,66 lei=141.198 lei;
- Diferenţa de curs valutar totală: 300 + 3 = 303 lei.

-în contabilitatea societăţii "B":

11.	%	=	5124 "Conturi la bănci în valută"	-	141.198
	4511 "Decontări între entităţile afiliate"/A			139.500	
	4518 "Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate"/A			1.395	
	6651 "Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"			303	

-în contabilitatea societăţii "A":

11.	5124 "Conturi la bănci în valută"	=	%	141.198	-
			4511 "Decontări între entităţile afiliate"/B		139.500
			4518 "Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate"/B		1.395
			7651 "Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"		303

2.2.7.2. Contabilitatea decontărilor cu entităţile asociate şi entităţile controlate în comun

O entitate asociată este reprezentată de acea unitate în care o altă entitate are un interes de participare şi ale cărei politici de exploatare şi financiare fac obiectul unei influențe semnificative exercitate de cealaltă entitate. Se consideră că o entitate exercită o influență semnificativă asupra altei entități dacă deține cel puțin 20% din drepturile de vot ale acționarilor sau asociaților respectivei entități. Rezultă că, existența unei entități asociate presupune îndeplinirea cumulativă a două condiții,

respectiv deținerea unui interes de participare în cealaltă entitate și exercitarea influenței semnificative asupra politicilor de exploatare şi financiare ale acesteia.[1]

Controlul comun reprezintă controlul partajat asupra unei entități, convenit prin contract, care există numai atunci când deciziile legate de activitățile relevante necesită consimțământul unanim al părților care dețin controlul comun.[2]

Evidenţa relaţiilor de decontare între entităţile asociate şi entităţile controlate în comun se asigură prin intermediul contului bifuncţional **453 "Decontări cu entităţile asociate şi entităţile controlate în comun"**, care reflectă în credit datoriile înregistrate şi creanţele încasate, iar în debit creanţele înregistrate şi datoriile achitate. Soldul creditor/debitor al contului reflectă datoriile/creanţele faţă de entităţile legate prin interese de participare, ce urmează a se deconta în perioadele viitoare.

Pentru a asigura evidenţa distinctă a creanţelor/datoriilor propriu-zise şi a dobânzilor generate de decontările privind interesele de participare contul 453 se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II:

-4531 "Decontări cu entităţile asociate şi entităţile controlate";

-4538 "Dobânzi aferente decontărilor cu entităţile asociate şi entităţile controlate în comun".

Remarcă: *Reflectarea în contabilitate a decontărilor cu entităţile asociate şi entităţile controlate în comun este similară celei prezentate la decontările între entităţile afiliate.*

2.2.7.3. Contabilitatea decontărilor cu asociaţii

Societăţile intră în relaţii de decontare cu acţionarii sau asociaţii săi ca urmare a diferitelor operaţii care au loc între cele două părţi: constituirea şi modificarea capitalului social, depuneri de sume de către asociaţi la dispoziţia societăţii, distribuiri de dividende din profitul net obţinut de societate, dividende neridicate de asociaţi. Sumele depuse şi dividendele lăsate de asociaţi la dispoziţia societăţii sunt generatoare de dobânzi, care constituie o cheltuială financiară pentru entitate.

Pentru evidenţa relaţiilor de decontare între o societate şi asociaţi intervin următoarele conturi:

-455 "Sume datorate acţionarilor/asociaţilor", cont de pasiv, care reflectă în credit obligaţiile entităţii faţă de asociaţi pentru sumele depuse sau lăsate la dispoziţia acesteia, iar în debit sumele achitate asociaţilor. Soldul creditor reflectă obligaţiile societăţii faţă de asociaţi. Funcţiunea completă a contului 455 se prezintă astfel:

---

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 8.13

[2] Idem, punctul 523, alin. (3)

Debit	455 "Sume datorate acţionarilor/asociaţilor"		Credit
512, 531	- Sumele restituite acţionarilor/ asociaţilor	- Sumele lăsate temporar la dispoziţia entităţii de către acţionari/asociaţi	512, 531
765	- Diferenţele favorabile de curs valutar aferente datoriilor faţă de acţionari/asociaţi	- Dobânzile aferente sumelor depuse de acţionari/asociaţi	666
		- Sumele reprezentând dividende cuvenite acţionarilor/asociaţilor şi lăsate la dispoziţia entităţii	457
758	- Sumele reprezentând datorii faţă de acţionari/asociaţi, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii	- Diferenţele nefavorabile de curs valutar, din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	665
S.F.C.	**Sumele datorate de entitate acţionarilor/asociaţilor**		

Reflectarea separată obligaţiile societăţii faţă de asociaţi, pentru sumele depuse sau lăsate şi pentru dobânzile aferente acestora, este posibilă prin dezvoltarea contului 455 pe două conturi sintetice de gradul II:

-4551 "Acţionari/asociaţi – conturi curente";

-4558 "Acţionari/asociaţi – dobânzi la conturi curente".

- 456 "Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul", cont bifuncţional, care reflectă în debit creanţele entităţii faţă de asociaţi cu ocazia constituirii sau modificării capitalului social şi achitarea datoriilor către aceştia, iar în credit datoriile faţă de asociaţi şi decontarea creanţelor faţă de aceştia. Soldul debitor reflectă creanţele, iar cel creditor datoriile faţă de asociaţi. Funcţiunea completă a contului se prezintă astfel:

Debit	456 "Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul"		Credit
101	- Capitalul subscris de acţionari/asociaţi, în natură şi/sau numerar, capitalul social majorat prin subscrierea sau emisiunea de noi acţiuni/părţi sociale, precum şi capitalul preluat în urma operaţiunilor de reorganizare, potrivit legii	- Aportul în natură al acţionarilor/asociaţilor la capitalul entităţii	205, 208 la 217, 231, 235, 301, 302, 303, 361, 371, 381
		- Sumele depuse ca aport în numerar	512, 531
104	- Valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii/divizării, aportului la capital şi/sau din conversia obligaţiunilor în acţiuni	- Împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertite în acţiuni	161
512, 531	- Sumele achitate acţionarilor/ asociaţilor cu ocazia reducerii capitalului, în condiţiile legii	- Capitalul social retras de acţionari/asociaţi, precum şi capitalul social lichidat, potrivit legii	101
765	- Diferenţele favorabile de curs valutar aferente aportului în valută	- Decontarea capitalurilor proprii către acţionari/asociaţi în cazul operaţiunilor de reorganizare,	106

Debit	456 "Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul"		Credit
		potrivit legii	
		- Valoarea acţiunilor deţinute de societatea absorbită la societatea absorbantă, preluate de societatea absorbantă ca urmare a fuziunii prin absorbţie	109
		- Diferenţele nefavorabile de curs valutar înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia vărsării capitalului social subscris în valută	665
SFC	**Datoriile entităţii faţă de acţionari/asociaţi**	**Aportul subscris la capital şi nevărsat**	**SFD**

-457 "Dividende de plată", cont de pasiv, care evidenţiază în credit dividendele datorate acţionarilor/asociaţilor din profitul realizat în exerciţiile precedente (**117**), iar în debit impozitul pe dividende reţinut (**446**), sumele achitate acţionarilor/asociaţilor, reprezentând dividende datorate acestora (**512, 531**), sumele lăsate temporar la dispoziţia entităţii, reprezentând dividende (**455**) şi sumele reprezentând dividende datorate acţionarilor/asociaţilor, prescrise potrivit legii (**758**). Soldul creditor reflectă dividendele datorate acţionarilor/asociaţilor.

Exemple:

I) O societate cu răspundere limitată se constituie cu un capital social de 2.000 lei, divizat în 10 părţi sociale cu o valoare nominală de 200 lei/titlu, împărţit în mod egal între cei doi asociaţi. Capitalul social este subscris integral la înfiinţarea societăţii, aporturile fiind depuse în contul bancar al societăţii.

În contabilitate se înregistrează operaţiunile:

1) subscrierea capitalului:

1.	456 "Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul"	=	1011 "Capital subscris nevărsat"	2.000	2.000

2) depunerea aportului:

2.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	456 "Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul"	2.000	2.000

3) şi concomitent, formarea capitalului vărsat:

5.	1011 "Capital subscris nevărsat"	=	1012 "Capital subscris vărsat"	2.000	2.000

Remarcă: *1) După depunerea integrală a aporturilor subscrise conturile 1011 şi 456 se închid, iar capitalul social este evidenţiat în creditul contului 1012;*
2) Dacă subscrierea şi vărsarea capitalului se face în valută, la înregistrarea în contabilitate, societatea trebuie să ţină seama de cursurile valutare din momentele subscrierii/sfârşitul lunii anterioare şi vărsării capitalului. Diferenţele de curs valutar

constatate la depunerea aporturilor se înregistrează asupra cheltuielilor sau veniturilor financiare, după caz.

II) Ulterior, pe parcursul funcționării societății, în contabilitate se înregistrează și următoarele operații de decontare cu asociații:

1) –Se depune de către un asociat la dispoziția societății suma de 5.000 lei, în numerar, pentru acoperirea unor nevoi urgente de lichidități, la o rată a dobânzii de 6%:

1.	5311 "Casa în lei"	=	4551 "Acționari/asociați-conturi curente"	5.000	5.000

2) – Adunarea generală a asociaților hotărăște repartizarea sumei de 8.500 lei pentru plata dividendelor:

2.	1171 "Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită"	=	457 "Dividende de plată"	8.500	8.500

3) –Se evidențiază dobânda aferentă primei luni, datorată asociatului pentru suma lăsată la dispoziția societății:

$$\text{Dobânda lunară} = \frac{\text{Suma depusă} * \text{dobânda} * \text{nr. de luni}}{100 * 12} = \frac{5.000 * 6 * 1}{100 * 12} = 25 \text{ lei:}$$

3.	666 "Cheltuieli privind dobânzile"	=	4558 "Acționari/asociați – dobânzi la conturi curente"	25	25

4) –Se reține impozitul pe dividende (5%) și se achită dividende nete, prin virament 5.000 lei și în numerar 3.075 lei:

4.	457 "Dividende de plată"	=	%	8.500	-
			446/3 "Alte impozite, taxe și vărsăminte"/Impozit pe dividende		425
			5121 "Conturi la bănci în lei"		5.000
			5311 "Casa în lei"		3.075

5) –Asociatul care a depus suma de 5.000 lei la dispoziția societății se prezintă să o retragă, după 40 de zile de la depunere. Societatea mai are de înregistrat dobândă pentru 10 zile, rata dobânzii fiind aceeași:

$$\text{Dobânda} = \frac{\text{Suma depusă} * \text{dobânda} * \text{nr. de zile}}{100 * 360} = \frac{5.000 * 6 * 10}{100 * 360} = 8{,}33 \textit{ lei}:$$

Remarcă: *În calculele financiare anul este considerat egal cu 360 de zile și lunile toate egale cu 30 de zile.*

5.	%	=	5311 "Casa în lei"	-	5.033,33
	4551 "Acționari/asociați-conturi curente"			5.000	

	4558 "Acționari/asociați – dobânzi la conturi curente"		25,00	
	666 "Cheltuieli privind dobânzile"		8,33	

2.2.7.4. Contabilitatea operațiilor desfășurate în participație

Legislația economico-financiară din țara noastră[1] permite persoanelor juridice și fizice care au calitatea de comerciant să se asocieze și să desfășoare activități în comun, sub forma unor asociații în participație. Aceste asociații nu au personalitate juridică și își realizează activitatea în conformitate cu prevederile din contractul de asociere.

Pentru desfășurarea activității în condiții normale, fiecare dintre părțile contractului de asociere participă cu anumite active și cu personal la realizarea obiectivelor asociației, iar distribuirea rezultatelor obținute se realizează proporțional cu cota de participație a fiecărui coparticipant. Deoarece asociația în participație nu are personalitate juridică, contabilitatea se organizează de către unul din asociați, iar la sfârșitul perioadei de gestiune cheltuielile și veniturile, înregistrate după natura lor, se transmit pe bază de decont fiecărui participant, pentru a le înregistra în contabilitatea proprie.

Pentru organizarea contabilității operațiilor desfășurate în participație, pot fi utilizate două modalități:[2]

-Integrarea contabilității asociației în contabilitatea unui asociat, cu evidențierea distinctă a operațiilor proprii și a celor derulate de asociație (prin intermediul conturilor analitice);

-Organizarea distinctă a contabilității asociației în participație de către un asociat, care va reflecta toate operațiile asociației și va transmite celorlalți participanți cheltuielile, veniturile și celelalte obligații care le revin în funcție de cota de participare la asociație.

Practic, înregistrarea operațiilor curente ocazionate de desfășurarea activității asociației în participație se realizează similar operațiilor reflectate în contabilitatea oricărui entități. Ceea ce apare în plus la asociațiile în participație este operația de decontare la sfârșitul fiecărei perioade a cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor între coparticipanți.

---

[1] Codul comercial al României promulgat la 10.05.1887, cu modificările și completările ulterioare, art. 252-256, Legea nr. 227/8.09.2015 privind Codul fiscal (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015), cu modificările și completările ulterioare și Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 817/3.11.2015), cu modificările și completările ulterioare, *Titlul II "Impozitul pe profit"*

[2] Pântea, I.P., *Op. cit.*, vol. I, p. 367

O formă particulară de desfăşurare a activităţilor prin asociere o reprezintă operaţiile derulate prin grupurile de interes economic. Acestea înregistrează în contabilitate operaţiunile derulate în funcţie de prevederile contractelor încheiate.

În cazul operaţiunilor pe care grupul de interes economic le derulează în nume propriu, acesta înregistrează veniturile şi cheltuielile ocazionate, după natura lor. Pentru operaţiunile derulate în numele membrilor care compun grupul de interes economic, acesta înregistrează la venituri doar eventualul comision cuvenit, operaţiunile fiind înregistrate în conturi de terţi.

Grupurile de interes economic întocmesc situaţii financiare anuale ale căror componente se stabilesc pe baza aceloraşi criterii prevăzute pentru entităţi şi completează aceste situaţii în funcţie de informaţiile corespunzătoare activităţii desfăşurate.[1]

Evidenţia decontării operaţiunilor desfăşurate în participaţie între asociaţi, respectiv a decontării cheltuielilor şi veniturilor realizate din operaţiuni în participaţie, precum şi a sumelor virate între coparticipanţi, se asigură prin intermediul contului bifuncţional **458 "Decontări din operaţiunii în participaţie"**. Funcţiunea completă a contului 458 se prezintă astfel:

Debit	**458 "Decontări din operaţiuni în participaţie"**		**Credit**
701 la 781	- Veniturile primite prin transfer din operaţiuni în participaţie	- Veniturile realizate din operaţiuni în participaţie transferate coparticipanţilor, conform contractului de asociere	**701 la 781**
601 la 681	- Cheltuielile transferate din operaţiuni în participaţie, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării, ce se transmite coparticipantului care ţine evidenţa operaţiilor în participaţie conform contractelor	- Cheltuielile primite prin transfer din operaţiuni în participaţie, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării	**601 la 681**
512, 531	- Sumele achitate coparticipanţilor sau virate ca rezultat al operaţiunilor în participaţie	- Sumele primite de la coparticipanţi	**512, 531**
S.F.C.	**Sumele datorate coparticipanţilor ca rezultat favorabil (profit) din operaţiuni în participaţie, precum şi sumele datorate de coparticipanţi pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operaţiuni în participaţie**	**Sumele de încasat de la coparticipanţi pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operaţiuni în participaţie, precum şi sumele ce urmează a fi încasate de coparticipanţi din operaţiuni în participaţie ca rezultat favorabil (profit)**	**S.F.D.**

[1] *. *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, Secţiunea 4.15

Contul 458 se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II pentru a evidenţia separat datoriile şi creanţele generate de desfăşurarea operaţiunilor în participaţie, respectiv:

- 4581 "Decontări din operaţiuni în participaţie – pasiv" şi
- 4582 "Decontări din operaţiuni în participaţie – activ".

Remarcă: *Deoarece reflectarea în contabilitate a operaţiilor curente derulate de asociaţie nu prezintă particularităţi faţă de înregistrarea unor operaţii similare efectuate de celelalte entităţi, în exemplul următor vom avea în vedere numai decontările care au loc între coparticipanţi la sfârşitul lunii.*

Exemplu:[1]

O asociaţie în participaţie "A" a fost formată prin participarea a două societăţi "B" şi "C", care au contribuit în proporţie de 70% şi 30% la înfiinţarea ei. Datele centralizate din contabilitatea societăţii "B", care ţine şi contabilitatea asociaţiei, evidenţiază că în exerciţiul curent cheltuielile asociaţiei se ridică la 1.500.000 lei, iar veniturile la 1.800.000 lei. Impozitul pe profitul obţinut se înregistrează şi se achită de fiecare societate participantă la asociaţie.

Varianta I: Societatea "B" integrează contabilitatea asociaţiei în cea proprie

<u>*În contabilitatea societăţii "B"*</u> se înregistrează operaţiile:

1) Transferarea cotei-părţi din veniturile totale societăţii "C":

1.	%	=	4581 "Decontări din operaţii în participaţie – pasiv"/C	-	540.000
	701 – 781 "Conturi de venituri"			540.000	

2) Transferarea cotei-părţi din cheltuielile totale societăţii "C":

2.	4582 "Decontări din operaţii în participaţie – activ"/C	=	%	450.000	-
			601 – 681 "Conturi de cheltuieli"		450.000

3) Închiderea conturilor de venituri, corespunzătoare cotei-părţi în activitatea asociaţiei:

3.	%	=	121 "Profit sau pierdere"	-	1.260.000
	701 – 781 "Conturi de venituri"			1.260.000	

4) Închiderea conturilor de cheltuieli, corespunzătoare cotei-părţi în activitatea asociaţiei:

4.	121 "Profit sau pierdere"	=	%	1.050.000	-
			601 – 681 "Conturi de cheltuieli"		1.050.000

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2011, pp. 269-273

5) Înregistrarea impozitului pe profit datorat de societate pentru partea din activitate derulată prin asociaţie:

- partea din profitul obţinut de asociaţie: (1.260.000 – 1.050.000) = 210.000lei;
- cheltuiala cu impozitul pe profit: 210.000 lei * 16% = 33.600lei.

5.	691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	441 "Impozitul pe profit"	33.600	33.600

6) Plata contravalorii cotei – părţi din profitul brut al asociaţiei către societatea "C":

6.	4581 "Decontări din operaţii în participaţie – pasiv"/C	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	90.000	90.000

În contabilitatea societăţii "C" se înregistrează operaţiile:

1) Preluarea cotei-părţi din veniturile totale de la societatea "B":

1.	4582 "Decontări din operaţii în participaţie – activ"/B	=	%	540.000	-
			701 – 781 "Conturi de venituri"		540.000

2) Preluarea cotei-părţi din cheltuielile totale de la societatea "B":

2.	%	=	4581 "Decontări din operaţii în participaţie – pasiv"/B	-	450.000
	601 – 681 "Conturi de cheltuieli"			450.000	

3) Închiderea conturilor de venituri, preluate de la asociaţie:

3.	%	=	121 "Profit sau pierdere"	-	540.000
	701 – 781 "Conturi de venituri"			540.000	

4) Închiderea conturilor de cheltuieli, preluate de la asociaţie:

4.	121 "Profit sau pierdere"	=	%	450.000	-
			601 – 681 "Conturi de cheltuieli"		450.000

5) Înregistrarea impozitului pe profit datorat de societate pentru partea din activitate derulată prin asociaţie:

- partea din profitul obţinut de asociaţie: (540.000 – 450.000) = 90.000 lei;
- cheltuiala cu impozitul pe profit: 90.000 lei * 16% = 14.400 lei.

5.	691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	4411 "Impozitul pe profit"	14.400	14.400

6) Încasarea contravalorii cotei – părţi din profitul brut al asociaţiei de la societatea "B":

6.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	4582 "Decontări din operaţii în participaţie – activ"/B	90.000	90.000

Varianta II: Societatea "B" organizează contabilitatea asociaţiei separat de cea proprie.

În contabilitatea asociaţiei se înregistrează operaţiile:

1) Transferarea cotei-părţi din veniturile totale societăţii "B":

1.	%	=	4581 "Decontări din operaţii în participaţie – pasiv"/B	-	1.260.000
	701 – 781 "Conturi de venituri"			1.260.000	

2) Transferarea cotei-părţi din veniturile totale societăţii "C":

2.	%	=	4581 "Decontări din operaţii în participaţie – pasiv"/C	-	540.000
	701 – 781 "Conturi de venituri"			540.000	

3) Transferarea cotei-părţi din cheltuielile totale societăţii "B":

3.	4582 "Decontări din operaţii în participaţie – activ"/B	=	%	1.050.000	-
			601 – 681 "Conturi de cheltuieli"		1.050.000

4) Transferarea cotei-părţi din cheltuielile totale societăţii "C":

4.	4582 "Decontări din operaţii în participaţie – activ"/C	=	%	450.000	-
			601 – 681 "Conturi de cheltuieli"		450.000

5) Achitarea contravalorii profitului brut către cei doi asociaţi:

- profitul obţinut de asociaţie: 300.000 lei;

-cota – parte din profitul brut ce revine societăţii "B":

300.000 * 70% = 210.000 lei;

-cota – parte din profitul brut ce revine societăţii "C":

300.000 * 30% = 90.000 lei;

5.	%	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	-	300.000
	4581 "Decontări din operaţii în participaţie – pasiv"/B			210.000	
	4581 "Decontări din operaţii în participaţie – pasiv"/C			90.000	

În contabilitatea societăţii "B" se înregistrează operaţiile:

1) Preluarea cotei-părţi din veniturile totale de la asociaţia "A":

1.	4582 "Decontări din operaţii în participaţie – activ"/A	=	%	1.260.000	-
			701 – 781 "Conturi de venituri"		1.260.000

2) Preluarea cotei-părţi din cheltuielile totale de la asociaţia "A":

2.	%	=	4581 "Decontări din operaţii în participaţie – pasiv"/A	-	1.050.000
	601 – 681 "Conturi de cheltuieli"			1.050.000	

3) Încasarea cotei-părţi din profitul brut obţinut de asociaţie:

3.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	4582 "Decontări din operaţii în participaţie – activ"/A	210.000	210.000

4) Închiderea conturilor de venituri, corespunzătoare cotei-părţi în activitatea asociaţiei:

4.	%	=	121 "Profit sau pierdere"	-	1.260.000
	701 – 781 "Conturi de venituri"			1.260.000	

5) Închiderea conturilor de cheltuieli, corespunzătoare cotei-părţi în activitatea asociaţiei:

5.	121 "Profit sau pierdere"	=	%	1.050.000	-
			601 – 681 "Conturi de cheltuieli"		1.050.000

6) Înregistrarea impozitului pe profit datorat de societate pentru partea din activitate derulată prin asociaţie:

- partea din profitul obţinut de asociaţie: (1.260.000 – 1.050.000) = 210.000lei;
- cheltuiala cu impozitul pe profit: 210.000 lei * 16% = 33.600lei.

6.	691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	4411 "Impozitul pe profit"	33.600	33.600

În contabilitatea societăţii "C" reflectarea în contabilitate a operaţiilor este similară cu cea de la prima variantă.

2.2.8. Contabilitatea decontărilor cu debitorii diverşi, creditorii diverşi şi din operaţiuni în cadrul contractelor de fiducie

Entităţile, în activitatea pe care o desfăşoară, intră în relaţii economico – financiare şi cu alte persoane fizice sau juridice decât furnizorii, clienţii, personalul propriu, organismele de asistenţă şi protecţie socială, bugetul statului, bugetele locale, organismele publice, entităţile afiliate, asociate sau controlate în comun, asociaţii sau entităţile cu care se desfăşoară operaţii în participaţie. Aceste relaţii sunt determinate

de operaţii care nu au legătură directă cu activitatea de exploatare a entităţii ori care vizează persoane fizice şi juridice din afara acesteia. Asemenea operaţii apar ca urmare a vânzării de bunuri şi valori care ţin de activitatea financiară şi investiţională a entităţii, sumelor de recuperat de la alte persoane fizice şi juridice, datoriilor contractate pentru cumpărări de bunuri şi valori utilizate în alte scopuri decât realizarea activităţii de exploatare etc.

Operaţiile menţionate generează creanţe şi datorii pentru entitate, care sunt cunoscute sub denumirile generice de debitori şi creditori diverşi. Aceste creanţe şi datorii sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul conturilor:

- **461 "Debitori diverşi"**, cont de activ, care asigură evidenţa debitorilor proveniţi din pagube materiale create de terţi, alte creanţe provenind din existenţa unor titluri executorii şi a altor creanţe, altele decât entităţile afiliate şi entităţile legate prin interese de participare. Funcţiunea completă a contului 461 se prezintă astfel:

Debit	**461 "Debitori diverşi"**		**Credit**
758, 4427	- Valoarea bunurilor constatate lipsă sau deteriorate, imputate terţilor	- Valoarea debitelor încasate	**512, 531**
758, 4427	- Preţul de vânzare al imobilizărilor corporale şi necorporale cedate	- Valoarea sconturilor acordate debitorilor	**667**
764	- Valoarea imobilizărilor financiare cedate	- Sumele trecute pe pierderi cu prilejul scăderii din evidenţă a debitorilor	**654**
754	- Valoarea debitelor reactivate		
161	- Suma împrumuturilor obţinute prin obligaţiunile emise	- Creanţe prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii	**658**
167	- Sumele de încasat reprezentând alte împrumuturi şi datorii asimilate	- Diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor în valută, înregistrate la decontarea acestora sau la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	**665**
761, 762	- Dividendele de încasat aferente titlurilor imobilizate sau celor pe termen scurt		
501, 506, 508, 764	- Valoarea titlurilor de plasament pe termen scurt şi a acţiunilor proprii pe termen scurt, cedate, precum şi diferenţa favorabilă dintre preţul de cesiune şi preţul de achiziţie al acestora		
109, 141	- Valoarea sumei de încasat din vânzarea acţiunilor proprii răscumpărate	- Diferenţele nefavorabile aferente creanţelor cu decontare în funcţie de cursul unei valute, înregistrate cu ocazia decontării acestora sau la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	**668**
472	- Valoarea veniturilor înregistrate în avans		
542	- Sumele reprezentând avansuri de trezorerie, acordate de către entitate persoanelor fizice, altele decât proprii salariaţi, nedecontate până la data bilanţului		
758	- Valoarea despăgubirilor şi a penalităţilor datorate de terţi		
706	- Sumele datorate de terţi pentru redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii		
766	- Dobânzile datorate de către debitorii diverşi		

Debit	461 "Debitori diverşi"		Credit
765	- Diferenţele favorabile de curs valutar, aferente creanţelor în valută, înregistrate cu ocazia evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar		
768	- Diferenţele favorabile aferente creanţelor cu decontare în funcţie de cursul unei valute, înregistrate cu ocazia evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar		
117	- Rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exerciţiul financiar curent, aferente exerciţiilor financiare precedente		
		Sumele datorate entităţii de către debitori	**S.F.D.**

- 462 "Creditori diverşi", cont de pasiv, care ţine evidenţa sumelor datorate terţilor, pe bază de titluri executorii sau a unor obligaţii ale entităţii faţă de terţi provenind din alte operaţii, alţii decât entităţile afiliate, asociate sau controlate în comun. Funcţiunea completă a contului 462 se prezintă astfel:

Debit	462 "Creditori diverşi"		Credit
512, 531	- Sumele achitate creditorilor	- Sumele încasate şi necuvenite	512, 531
345	- Valoarea la preţ de înregistrare a produselor cuvenite unităţilor prestatoare ca plată în natură, potrivit prevederilor contractuale	- Cheltuieli ocazionate de înfiinţarea sau dezvoltarea entităţii	201
767	- Sconturile obţinute de la creditori	- Sumele datorate terţilor reprezentând despăgubiri şi penalităţi	658
758	- Sumele reprezentând datorii faţă de creditori diverşi, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii	- Partea din subvenţii aferente activelor sau veniturilor, de restituit	4751, 472
765	- Diferenţele favorabile de curs valutar aferente datoriilor către creditori diverşi, înregistrate la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	- Diferenţele nefavorabile de curs valutar din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	665
768	- Diferenţele favorabile aferente creditorilor cu decontare în funcţie de cursul unei valute, înregistrate la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	- Diferenţele nefavorabile aferente creditorilor cu decontare în funcţie de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	668
		- Rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exerciţiul financiar curent, aferente exerciţiilor financiare precedente	117

Debit	462 "Creditori diverşi"		Credit
		- Cheltuielile legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii atunci când nu sunt îndeplinite condiţiile pentru recunoaşterea lor ca imobilizări necorporale	**149**
		- Alte cheltuieli legate de răscumpărarea instrumentelor de capitaluri proprii	**149**
S.F.C.	**Sumele datorate de entitate creditorilor**		

De asemenea, entitățile pot realiza operațiuni care rezultă din derularea contractelor de **fiducie**. Potrivit Wikipedia, "fiducia este operațiunea juridică prin care unul sau mai mulți constituitori transferă drepturi reale, drepturi de creanță, garanții ori alte drepturi patrimoniale sau un ansamblu de asemenea drepturi, prezente ori viitoare, către unul sau mai mulți fiduciari care le exercită cu un scop determinat, în folosul unuia sau mai multor beneficiari."[1]

Sub aspect juridic, Legea nr. 287/2009[2] privind noul Cod Civil, cu modificările și completările ulterioare, prevede că fiducia este stabilită prin lege sau prin contract încheiat în formă autentică (art. 774, alin. 1). Într-un contract de fiducie pot interveni trei părți:

- *constitutorul* poate fi reprezentat de orice persoană fizică sau juridică;
- *fiduciarul* în acest contract poate fi numai o instituţie de credit, societate de investiţii şi de administrare a investiţiilor, societate de servicii de investiţii financiare, societate de asigurare şi de reasigurare legal înfiinţată; pot avea calitatea de fiduciari şi notarii publici şi avocaţii, indiferent de forma de exercitare a profesiei;
- *beneficiarul* poate fi constituitorul, fiduciarul sau o terţă persoană.

Un contract de fiducie trebuie să conțină, sub sancţiunea nulităţii absolute, următoarele elemente:[3]

a) drepturile reale, drepturile de creanţă, garanţiile şi orice alte drepturi patrimoniale transferate;

b) durata transferului, care nu poate depăşi 33 de ani începând de la data încheierii sale;

c) identitatea constituitorului sau a constituitorilor;

d) identitatea fiduciarului sau a fiduciarilor;

[1] https://ro.wikipedia.org/wiki/Fiducia, consultat la 3.01.2018

[2] Republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 505/15.07.2011, cu modificările şi completările ulterioare

[3] Legea nr. 287/2009 privind noul Cod Civil, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 505/15.07.2011, cu modificările şi completările ulterioare, art. 779

e) identitatea beneficiarului sau a beneficiarilor ori cel puţin regulile care permit determinarea acestora;

f) scopul fiduciei şi întinderea puterilor de administrare şi de dispoziţie ale fiduciarului ori ale fiduciarilor.

Prin art. 780 din noul Cod Civil se dispune că, sub sancţiunea nulităţii absolute, contractul de fiducie şi modificările sale trebuie să fie înregistrate la cererea fiduciarului, în termen de o lună de la încheierea acestora, la organul fiscal competent să administreze sumele datorate de fiduciar bugetului general consolidat al statului.

Contractul de fiducie și modificările sale trebuie să fie înregistrate, la cererea fiduciarului, în termen de o lună, de la data încheierii, la organul fiscal competent să administreze sumele datorate de fiduciar bugetului general consolidat al statului. Atunci când masa patrimonială fiduciară cuprinde drepturi reale imobiliare, acestea sunt înregistrate la compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale competent pentru administrarea sumelor datorate bugetelor locale ale unităților administrativ-teritoriale în raza cărora se află imobilul.

Fiducia este opozabilă terţilor de la data menţionării în Arhiva Electronică de Garanţii Reale Mobiliare. Înscrierea drepturilor reale imobiliare, inclusiv a garanţiilor imobiliare care fac obiectul contractului de fiducie se face şi în cartea funciară, pentru fiecare drept în parte.

Din punct de vedere financiar-contabil, modul de contabilizare a contractelor de fiducie este influențat de calitatea pe care o are constituitorul, respectiv posibilitatea ca acesta să fie sau nu și beneficiarul contractului de fiducie.[1]

Atunci când ***constituitorul are și calitatea de beneficiar***, din punct de vedere contabil se consideră că acesta păstrează riscurile și beneficiile aferente masei patrimoniale transferate în fiducie. Fiind și beneficiar, constituitorul are puterea decizională care îi permite să obțină majoritatea beneficiilor rezultate din fiducie. Ca urmare, veniturile și cheltuielile ocazionate de derularea contractelor de fiducie se înregistrează distinct în contabilitate (contul 7512 "Venituri din derularea operațiunilor de fiducie", respectiv contul 6512 "Cheltuieli din derularea operațiunilor de fiducie", după caz). La lichidarea operațiunii de fiducie, eventualul câștig sau eventuala pierdere ocazionat(ă) se înregistrează distinct în contabilitate (contul 7513 "Venituri din lichidarea operațiunilor de fiducie", respectiv contul 6513 "Cheltuieli din lichidarea operațiunilor de fiducie", după caz).

În cazul în care ***constituitorul nu are și calitatea de beneficiar***, din punct de vedere contabil se consideră că acesta transferă riscurile și beneficiile aferente masei patrimoniale transferate în fiducie. La constituirea fiduciei, constituitorul transferă în fiducie active și datorii la valoarea la care sunt înregistrate în

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, SECȚIUNEA 4.14[1]

contabilitate, iar activele şi datoriile transferate sunt scoase din evidență, pe seama contului de profit şi pierdere (contul 6511 "Cheltuieli ocazionate de constituirea fiduciei", respectiv contul 7511 "Venituri ocazionate de constituirea fiduciei"). Dacă la lichidarea operațiunii de fiducie, constituitorul reprimeşte elementele aferente fiduciei, acestea sunt recunoscute, în funcție de natură, la valoarea justă. Diferența care nu poate fi asociată elementelor individuale se recunoaşte pe seama veniturilor (contul 7513 "Venituri din lichidarea operațiunilor de fiducie") sau a cheltuielilor (contul 6513 "Cheltuieli din lichidarea operațiunilor de fiducie"), după caz.

Atunci când entitatea ***are numai calitatea de beneficiar*** dar nu are şi calitatea de constituitor, aceasta recunoaşte distinct în contabilitate veniturile transmise de fiduciar, rezultate din administrarea fiduciei (articol contabil 4662 "Creanțe din operațiuni de fiducie" = 7512 "Venituri din derularea operațiunilor de fiducie"). Contravaloarea acestora este decontată potrivit prevederilor contractului de fiducie. La lichidarea operațiunii de fiducie, beneficiarul care nu are şi calitatea de constituitor primeşte activele şi datoriile aferente operațiunii de fiducie, pe care le contabilizează la valoarea justă. Diferența care nu poate fi asociată elementelor individuale se recunoaşte pe seama veniturilor (contul 7513 "Venituri din lichidarea operațiunilor de fiducie") sau a cheltuielilor (contul 6513 "Cheltuieli din lichidarea operațiunilor de fiducie"), după caz.

Contabilizarea contractelor de fiducie se realizează în conformitate cu prevederile contractului de fiducie.

Exemple:[1]

1) –Se subscrie la cumpărarea a 1.000 obligaţiuni emise de altă societate al căror cost de achiziţie este de 25 lei/buc:

1.	506 "Obligaţiuni"	=	462 "Creditori diverşi"	25.000	25.000

2) –Se vinde un mijloc de transport cu valoarea contabilă de 45.000 lei şi o amortizare înregistrată de 38.000 lei, la un preţ de 15.000 lei cu TVA de 19%:

2a.	461 "Debitori diverşi"	=	%	17.850	-
			7583 "Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"		15.000
			4427 "TVA colectată"		2.850
	Înregistrarea vânzării propriu-zise				
2b.	%	=	2133 "Mijloace de transport"	-	45.000
	2813 "Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"			38.000	

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediţia a II-a, revizuită şi adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2016, pp. 227-230

	6583 "Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital" Scoaterea din evidenţă a imobilizării vândute	7.000	

3) –Se achită prin virament contravaloarea celor 1.000 obligaţiuni achiziţionate anterior, anticipat scadenţei cu 15 zile, pentru care se obţine un scont de 1%:

3.	462 "Creditori diverşi" = % 5121 "Conturi la bănci în lei" 767 "Venituri din sconturi obţinute"	25.000	- 24.750 250

4) –Se scoate din evidenţă creanţa faţă de un debitor insolvabil în valoare de 1.190 lei (inclusiv TVA):

4.	% = 461 "Debitori diverşi" 654 "Pierderi din creanţe şi debitori diverşi" 4427 "TVA colectată"	- 1.000 190	1.190

5) –Concomitent se evidenţiază creanţa în contul extrapatrimonial 8034 "Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare":

5.	8034 "Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare"	1.190	-

6) –Se încasează creanţa faţă de un debitor din străinătate în valoare de 5.000 USD la un curs de 4,20 lei/USD. Creanţa a fost înregistrată în contabilitate la un curs de 4,17 lei/USD:

6.	5124 "Conturi la bănci în valută" = % 461 "Debitori diverşi" 7651 "Diferenţe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută" -valoarea creanţei la curs înregistrare: 5.000 USD*4,17 lei/USD =20.850 lei; -valoarea creanţei la curs încasare: 5.000 USD*4,20 lei/USD =21.000 lei; - diferenţă de curs valutar favorabilă= 150 lei.	21.000	- 20.850 150

7) –Se reactivează un debit în valoare de 595 lei (inclusiv TVA), reprezentând creanţa faţă de un debitor devenit solvabil:

7.	461 "Debitori diverşi"	=	%	595	-
			754 "Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi"		500
			4427 "TVA colectată"		95

8) –Şi se scoate din evidenţă creanţa faţă de debitor în contul în afara bilanţului 8034 "Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare":

7.			8034 "Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare"	-	595

9) –Se înregistrează suma de 2.000 lei încasată în cont, necuvenită entităţii:

9.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	462 "Creditori diverşi"	2.000	2.000

10) –Se evidenţiază suma de 300 lei, cu TVA aferentă, ce urmează a se încasa de la chiriaşul unui mijloc fix al societăţii:

10.	461 "Debitori diverşi"	=	%	357	-
			706 "Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"		300
			4427 "TVA colectată"		57

11) Se achită obligaţia de 1.000 EUR către un creditor extern la un curs de schimb de 4,60 lei/EUR. Datoria este înregistrată în contabilitate la cursul de schimb de 4,50 lei/EUR:

11.	%	=	5124 "Conturi la bănci în valută"	-	4.600
	462 "Creditori diverşi"			4.500	
	6651 "Diferenţe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"			100	
	-valoarea datoriei la curs înregistrare: 1.000 EUR * 4,50 lei/EUR =4.500 lei; -valoarea datoriei la curs plată: 1.000 EUR * 4,60 lei/EUR =4.600 lei; - diferenţă de curs valutar nefavorabilă = 100 lei.				

12) –Se aprovizionează un lot de materii prime facturat de furnizor la valoarea de 15.000 lei cu TVA de 19 %. Cu ocazia recepţiei se constată o lipsă de 500 lei, care se impută cărăuşului la valoarea de 600 lei cu TVA de 19 %:

12a.	%	=	401 "Furnizori"	-	17.850
	301 "Materii prime"			14.500	
	601 "Cheltuieli cu materiile prime"			500	
	4426 "TVA deductibilă"			2.850	

	Înregistrarea recepţiei materiilor prime, potrivit datelor din factura furnizorului				
12b.	461 "Debitori diverşi"	=	%	714	-
			7581 "Venituri din despagubiri, amenzi şi penalităţi"		600
			4427 "TVA colectată"		114
	Imputarea lipsei constatate cărăuşului				

13) –Se încasează contravaloarea mijlocului de transport vândut anterior, prin virament:

13.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	461 "Debitori diverşi"	18.000	18.000

14) –Se vând unui terţ cele 1.000 obligaţiuni achiziţionate la valoarea unitară de 25 lei, pentru un preţ de 25,50 lei/buc:

14.	461 "Debitori diverşi"	=	%	25.500	
			506 "Obligaţiuni"		25.000
			7641 "Câştiguri din investiţii financiare pe termen scurt"		500

Remarcă: *Creanțele preluate prin cesionare se evidențiază în contabilitate la costul de achiziție prin articolul contabil 461 = 462. Valoarea nominală a creanțelor astfel preluate se evidențiază contul în afara bilanțului 809.*
În cazul achiziției unui portofoliu de creanțe, costul de achiziție se alocă pentru fiecare creanță astfel preluată.
Dacă cesionarul recuperează de la debitorul preluat o sumă mai mare decât costul de achiziție al creanței față de acesta, diferența dintre suma încasată și costul de achiziție se înregistrează la venituri într-un analitic distinct al contului 758, la data încasării.
Atunci când cesionarul cedează creanța față de debitorul preluat, acesta recunoaște în contabilitate la data cedării:
a) o cheltuială (contul 654), dacă prețul de cesiune al crenței este mai mic decât costul de achiziție al acesteia; sau
b) un venit (contul 758/analitic distinct), dacă prețul de cesiune al creanței cedate este mai mare decât costul de achiziție al acesteia.[1]

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 333

2.2.9. Contabilitatea operaţiilor privind subvenţiile, de regularizare şi asimilate

Obiectivul principal al contabilităţii financiare este redarea imaginii fidele, clare şi complete a activelor, datoriilor, poziţiei financiare, profitului sau pierderii entităţii. În acest scop entitatea trebuie să aplice cu bună credinţă metodele de evaluare a elementelor din situaţiile financiare anuale şi principiile contabilităţii, între care un loc important îl ocupă şi principiul contabilităţii de angajamente. Aplicarea acestui principiu în contabilitate conduce la înregistrarea aşa-numitelor "operaţii de regularizare", care se referă la delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor, operaţii care necesită lămuriri ulterioare pentru corecta lor înregistrare în contabilitate, conversia creanţelor şi datoriilor în valută la nivelul cursului de schimb de la sfârşitul exerciţiului.

2.2.9.1. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor înregistrate în avans

Activitatea unei entităţi este caracterizată, de regulă, prin continuitate. Contabilitatea trebuie să furnizeze periodic informaţii referitoare la situaţia şi rezultatele unei entităţi, pentru fundamentarea deciziilor pe care le iau atât utilizatorii interni, cât şi cei externi. Ca urmare, viaţa unei entităţi este împărţită în mod convenţional şi artificial în perioade de gestiune egale, denumite exerciţii.

Aplicarea principiului contabilităţii de angajamente impune alocarea cheltuielilor şi veniturilor la exerciţiul la care ele se referă, indiferent de momentul plăţii sau încasării lor. Ca urmare, efectele tranzacţiilor şi ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacţiile şi evenimentele se produc (şi nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) şi sunt înregistrate în contabilitate şi raportate în situaţiile financiare ale perioadelor aferente.[1] Caracterul continuu al activităţii entităţii face ca anumite tranzacţii şi evenimente din perioada curentă să se refere la altă perioadă decât exerciţiul curent. Astfel, în exerciţiul curent pot apare plăţi şi încasări care vizează exerciţiile viitoare. Pentru ca mărimea rezultatului să fie corect dimensionată, se impune ca cheltuielile şi veniturile apărute în exerciţiul curent, dar care privesc alte perioade de gestiune să fie eliminate din calculul rezultatului, să se reporteze pentru perioadele la care ele se referă. Acest lucru este posibil prin intervenţia conturilor delimitative de cheltuieli şi venituri înregistrate în avans:

- **Contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans"**, cont de activ, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor efectuate în avans care urmează a se suporta eşalonat pe cheltuieli, pe baza unui scadenţar, în perioadele/exerciţiile financiare

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 53, alin. (1)

viitoare. Acest cont înregistrează în debit sumele reprezentând abonamentele, chiriile, certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziţionate, sumele aferente prestării ulterioare de servicii (de exemplu, asistenţa tehnică) şi alte cheltuieli efectuate anticipat (**401, 512, 531**), iar în credit sumele repartizate în perioadele/exerciţiile financiare următoare pe cheltuieli, conform scadenţarelor (**605, 611 la 628, 652, 658, 666**). Soldul debitor evidenţiază valoarea cheltuielilor care privesc perioadele următoare.

Remarcă: *Un certificat de emisii de gaze cu efect de seră conferă dreptul de a emite o tonă de dioxid de carbon echivalent, într-o perioadă definită. Certificatele sunt emise în baza unui sistem al Uniunii Europene legat de reducerea poluării. Ele sunt alocate fiecărui stat membru, după ce guvernul acestuia stabileşte niveluri maxime naţionale pentru emisiile de gaze şi alocă niveluri maxime pentru operatorii industriali. Certificatele emise în baza acestor alocări pot fi tranzacţionate.*[1]

- Contul 472 "Venituri înregistrate în avans", cont de pasiv, înregistrează în credit veniturile înregistrate în avans, aferente perioadelor/exerciţiilor financiare următoare, cum sunt: sumele facturate sau încasate din chirii, abonamente, asigurări, sume aferente prestării ulterioare de servicii (de exemplu, asistența tehnică) etc. (**411, 461, 512, 531**) şi valoarea subvenţiilor pentru venituri, aferente perioadelor viitoare (**445**), iar în debit veniturile înregistrate în avans şi aferente perioadei curente sau exerciţiului financiar în curs (**704, 705, 706, 708, 766**), valoarea subvenţiilor pentru venituri, înregistrate anterior ca venituri în avans (**741**) şi partea din subvenţiile aferente veniturilor, restituită sau de restituit (**512, 462**). Soldul creditor evidenţiază valoarea veniturilor care privesc perioadele următoare.

Remarcă: *În cadrul veniturilor în avans reflectate în bilanţ, sumele care urmează a fi trecute pe venituri curente într-o perioadă de până la un an se prezintă distinct de cele care urmează a fi trecute pe venituri curente într-o perioadă mai mare de un an.*

Exemple:

În luna decembrie a exerciţiului N o entitate înregistrează următoarele operaţii:

1) –Se execută o lucrare de reparaţie capitală neprevăzută la o categorie de mijloace fixe din dotarea entităţii, facturată de firma specializată la valoarea de 210.000 lei, cu TVA de 19 %. Datorită valorii mari, cheltuielile cu reparaţia se includ eşalonat pe cheltuieli, în trei rate egale, începând din luna curentă:

1.	%	=	401 "Furnizori"	-	249.900
	611 "Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii"			70.000	
	471 "Cheltuieli înregistrate în avans"			140.000	
	4426 "TVA deductibilă"			39.900	

[1] Pentru detalii a se consulta Beţianu, L., *Calitate totală în contabilitate mediului*, Editura Universităţii "Alexandru Ioan Cuza", Iaşi, 2008, pp. 247-297

2) –Se achită societăţii de asigurare suma de 24.000 lei, reprezentând primele de asigurare pe exerciţiul următor pentru parcul de autovehicule din dotare:

2.	471 "Cheltuieli înregistrate în avans"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	24.000	24.000

3) –Se încasează în numerar chiria de 3.000 lei pentru primul trimestru al exerciţiului următor, potrivit clauzelor din contractul de închiriere, de la chiriaşul unui mijloc fix al societăţii:

3.	5311 "Casa în lei"	=	472 "Venituri înregistrate în avans"	3.000	3.000

4) –Se achită suma de 3.600 lei prin virament pentru efectuarea abonamentelor la diverse aplicaţii informatice aferente exerciţiului următor:

4.	471 "Cheltuieli înregistrate în avans"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	3.600	3.600

5) –Se înregistrează veniturile de realizat din dobânzi pentru vânzările de mărfuri cu plata în rate prin magazinul propriu de prezentare şi desfacere, ce urmează a se încasa în exerciţiul următor, 12.000 lei:

5.	4111 "Clienţi"	=	472 "Venituri înregistrate în avans"	12.000	12.000

6) –La închiderea exerciţiului se constată că suma de 2.500 lei, din cheltuielile cu studiile şi cercetările efectuate în exerciţiul curent, sunt aferente exerciţiului următor:

6.	471 "Cheltuieli înregistrate în avans"	=	614 "Cheltuieli cu studiile şi cercetările"	2.500	2.500

7) –În luna ianuarie din exerciţiul N+1, se evidenţiază cotele – părţi din sumele cheltuite anticipat incluse în cheltuielile curente potrivit scadenţarelor, precum şi sumele constatate la sfârşitul exerciţiului anterior ca fiind aferente exerciţiului în curs, în valoare totală de 74.800 lei, din care:

-cota – parte din cheltuielile cu reparaţiile: 70.000 lei;
-cota – parte din cheltuielile cu asigurarea: 2.000 lei;
-cheltuielile cu abonamentele pe luna curentă: 300 lei;
-cheltuielile cu studiile şi cercetările: 2.500 lei.

7.	%	=	471 "Cheltuieli înregistrate în avans"	-	74.800
	611 "Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii"			70.000	
	613 "Cheltuieli cu primele de asigurare"			2.000	
	628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"			1.200	
	614 "Cheltuieli cu studiile şi cercetările"			2.500	

8) De asemenea, se înregistrează cota-parte din chiria încasată anticipat, aferentă lunii curente (1.000 lei) şi veniturile din dobânzile percepute la vânzările cu plata în rate, cuvenite lunii curente (1.500 lei).

8.	472 "Venituri înregistrate în avans"	=	%	2.500	-
			706 "Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii"		1.000
			766 "Venituri din dobânzi"		1.500

2.2.9.2. Decontările din operații în curs de clarificare

În activitatea desfăşurată de o entitate pot apare situații în care anumite operații nu pot fi înregistrate direct la data producerii lor pe cheltuieli sau în alte conturi, deoarece necesită unele analize, cercetări şi lămuriri ulterioare. De aceea, astfel de operații se înregistrează, provizoriu, într-un cont distinct, iar după clarificarea lor sunt afectate conturilor corespunzătoare.

Potrivit reglementărilor în domeniu[1], sumele înregistrate în acest cont trebuie clarificate de către entitate într-un termen de cel mult trei luni de la data constatării.

Operațiile în curs de lămurire se referă la:[2] amenzi şi penalități plătite, care urmează a fi incluse pe cheltuieli sau imputate vinovaților; sume apărute din eroare în extrasele de cont pentru care nu există documente justificative, reprezentând încasări sau plăți; cheltuieli de judecată la care modalitatea de suportare a lor impune clarificări ulterioare; lipsuri de valori materiale pentru care nu se cunosc cauzele generatoare în momentul constatării lor.

Toate aceste operații se reflectă prin intermediul contului bifuncțional **473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare"**, care înregistrează în debit plățile pentru care în momentul efectuării sau constatării acestora nu se pot lua măsuri de înregistrare definitivă într-un cont, necesitând clarificări suplimentare **(512)** şi sumele restituite, necuvenite entității **(512, 531)**, iar în credit sumele încasate şi necuvenite entității **(512, 531)** şi sumele clarificate trecute pe cheltuieli **(601 la 658)**. Soldul contului reflectă sumele în curs de clarificare.

Exemple:

1) –Se înregistrează, pe baza extrasului de cont, suma de 12.000 lei încasată, pentru care nu există documente anexate care să conducă la identificarea plătitorului:

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale şi situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 352, alin. (1)

[2] Pântea, I.P., *Op. cit.*, vol. I, p. 380

1.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare"	12.000	12.000

2) –Dintr-o magazie de materii prime a enităţii s-au sustras bunuri în valoare de 15.000 lei (potrivit inventarului întocmit), în circumstanţe necunoscute:

2.	473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare"	=	301 "Materii prime"	15.000	15.000

3) –Informaţiile primite de la bancă confirmă faptul că suma de 12.000 lei s-a încasat de la un client vechi al societăţii, înregistrat în contabilitatea curentă la clienţi incerţi:

3.	473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare"	=	4118 "Clienţi incerţi sau în litigiu"	12.000	12.000

4) –Cercetările efectuate scot în evidenţă că sistemul de încuietori al magaziei a fost forţat, iar în contabilitate nu se înregistrează nici o operaţie, aşteptându-se finalizarea anchetei. În urma finalizării cercetărilor pot apare următoarele situaţii:

-făptaşii sunt identificaţi, iar paguba:

a)- este recuperată integral:

a.	301 "Materii prime"	=	473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare"	15.000	15.000

b)- este recuperată parţial (5.000 lei):

b.	%	=	473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare"	-	15.000
	301 "Materii prime"			5.000	
	6588 "Alte cheltuieli de exploatare"			10.000	

c)- paguba nu este recuperată:

c.	6588 "Alte cheltuieli de exploatare"	=	473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare"	15.000	15.000

-făptaşii nu sunt identificaţi, iar înregistrarea în contabilitate este identică cu cea prezentată în cazul nerecuperării integrale a pagubei.

2.2.9.3. Subvenţiile pentru investiţii/active

Aceste subvenţii sunt, în general, nerambursabile (cu unele excepţii), nu sunt purtătoare de dobânzi şi contribuie la dezvoltarea entităţii.

Subvenţiile guvernamentale reprezintă asistenţa acordată de guvern sub forma unor transferuri de resurse către o entitate în schimbul conformării, în trecut sau în viitor, cu anumite condiţii referitoare la activitatea de exploatare a entităţii.

Subvenţiile exclud acele forme de asistenţă guvernamentală cărora nu li se poate atribui, în mod rezonabil, o anumită valoare, precum şi acele tranzacţii cu guvernul care nu se pot distinge de operaţiunile comerciale normale ale entităţii.

În cadrul subvenţiilor se reflectă distinct:[1]

- subvenţiile guvernamentale;
- împrumuturile nerambursabile cu caracter de subvenţii;
- alte sume primite cu caracter de subvenţii.

O subvenţie guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar (de exemplu, o imobilizare corporală), caz în care subvenţia şi activul sunt contabilizate la valoarea justă.

Sunt asimilate subvenţiilor pentru investiţii şi elementele de natura imobilizărilor primite cu titlu gratuit sau constatate în plus la inventariere.[2]

Subvenţiile pentru active, inclusiv subvenţiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenţii pentru investiţii şi se recunosc în bilanţ ca venit amânat. Venitul amânat se înregistrează ca venit curent în contul de profit şi pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

Astfel, subvenţiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenţii urmează să le compenseze, adică pe măsura amortizării bunurilor de natura imobilizărilor corporale finanţate din subvenţii, cote-părţi din aceasta, corespunzătoare valorii amortizării, sunt trecute asupra veniturilor din subvenţii.

Restituirea unei subvenţii referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă. În măsura în care suma rambursată depăşeşte venitul amânat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrală restituită, se recunoaşte imediat ca o cheltuială.

Subvenţiile aferente terenurilor pot impune, prin contractele încheiate, îndeplinirea anumitor obligaţii. În acest caz, subvenţiile se recunosc drept venituri pe parcursul perioadelor în care sunt suportate costurile îndeplinirii respectivelor obligaţii. De exemplu, o subvenţie pentru teren poate fi condiţionată de construirea unei clădiri pe terenul respectiv. În acest caz, subvenţia se recunoaşte în contul de profit şi pierdere pe parcursul duratei de viaţă a clădirii.

Dacă terenurile şi clădirile pentru care s-au primit subvenţii şi au făcut obiectul unei cedări parţiale, la scoaterea din evidenţă a acestora subvenţia aferentă părţii

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 393

[2] Aceste resurse de finanţare, asimilate capitalurilor proprii, fac obiectul unui Standard Internaţional de Contabilitate distinct, respectiv IAS 20 *Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală*

cedate se transferă la venituri, corespunzător valorii contabile a terenurilor, respectiv a clădirilor, scoase din evidenţă.[1]

O entitate trebuie să prezinte în notele explicative informaţii privind condiţiile care nu au fost îndeplinite în legătură cu subvenţiile guvernamentale şi obligaţiile ce decurg din neîndeplinirea acestora.[2]

Evidenţa subvenţiilor guvernamentale pentru investiţii/active şi a valorilor asimilate se asigură prin contul de pasiv **475 "Subvenţii pentru investiţii"**, care înregistrează în credit subvenţiile pentru investiţii primite sau de primit, iar în debit subvenţiile pentru investiţii transferate la venituri, restituite sau de restituit finanţatorilor. Funcţiunea completă a contului se prezintă astfel:

Debit	**475 "Subvenţii pentru investiţii"**		**Credit**
758	- Cota parte a subvenţiilor pentru investiţii trecute la venituri, corespunzător amortizării calculate, sau la scoaterea din evidenţă a activelor	- Subvenţiile pentru investiţii, împrumuturile nerambursabile cu caracter de subvenţii pentru investiţii şi alte sume de primit cu caracter de subvenţii pentru investiţii	445
512, 462	- Partea din subvenţia pentru investiţii restituită sau de restituit	- Valoarea imobilizărilor necorporale şi corporale primite drept subvenţii guvernamentale	**Conturile corespunzătoare imobilizărilor respective**
		- Valoarea imobilizărilor necorporale şi corporale primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar	**Conturile corespunzătoare imobilizărilor respective**
S.F.C.	**- Subvenţiile pentru investiţii, netransferate la venituri**		

Pentru a asigura evidenţa separată a categoriilor de resurse menţionate anterior, contul 475 se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 4751 "Subvenţii guvernamentale pentru investiţii";
- 4752 "Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii pentru investiţii";
- 4753 "Donaţii pentru investiţii";
- 4754 "Plusuri de inventar de natura imobilizărilor";
- 4758 "Alte sume primite cu caracter de subvenţii pentru investiţii".

Exemplu:[3] O entitate achiziţionează un echipament tehnologic la un cost de cumpărare de 85.000 lei cu TVA de 19%, potrivit facturii furnizorului. Cheltuielile ocazionate de montaj şi efectuarea probelor tehnologice sunt facturate de entitatea

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 403

[2] Idem, punctul 404, alin. (4)

[3] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2011, pp. 285-286

specializată la 5.000 lei cu TVA aferentă. Valoarea subvențiilor guvernamentale primite de societate pentru activul respectiv este de 60.000 lei, condiția impusă de finanțator fiind de a exploata echipamentul pe o perioadă de minimum trei ani. Durata de folosință a imobilizării este de cinci ani, iar entitatea aplică metoda amortizării liniare pentru această clasă de imobilizări. În contabilitate se vor înregistra operațiile:

1.) primirea echipamentului tehnologic de la furnizor:

1.	%	=	404 "Furnizori de imobilizări"	-	101.150
	231 "Imobilizări corporale în curs de execuție"			85.000	
	4426 "TVA deductibilă"			16.150	

2.) înregistrarea facturii pentru montaj și efectuarea probelor tehnologice:

2.	%	=	404 "Furnizori de imobilizări"	-	5.950
	231 "Imobilizări corporale în curs de execuție"			5.000	
	4426 "TVA deductibilă"			950	

3.) primirea subvenției de la Guvern:

3.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	4751 "Subvenții guvernamentale pentru investiții"	60.000	60.000

4.) recepția echipamentului tehnologic:

4.	2131 "Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)"	=	231 "Imobilizări corporale în curs"	90.000	90.000

5.) înregistarea amortizării lunare: $C_a = \frac{100}{5} = 20\%$, $A_l = C_a * 90.000$ lei/12 luni = 1.500 lei/lună:

5.	6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 "Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor"	1.500	1.500

6.) și concomitent, cota-parte din subvenție virată la venituri: Cl_s = Valoarea subvenției/(5ani * 12 luni) = 60.000 lei/60 luni = 1.000 lei/lună:

6.	4751 "Subvenții guvernamentale pentru investiții"	=	7584 "Venituri din subvenții pentru investiții"	1.000	1.000

Remarcă: *1) După cinci ani subvenția pentru investiții este virată integral la venituri, iar contul 4751 "Subvenții guvernamentale pentru investiții" este soldat;*
2) În cazul activelor subvenționate pentru întreaga valoare de intrare (inclusiv donații pentru investiții, plusuri de inventar de natura imobilizărilor), cheltuielile lunare cu

amortizarea sunt compensate integral de veniturile lunare din subvenţii pentru investiţii;
3) În situaţia în care societatea valorifică către terţi activele finanţate din subvenţii, după expirarea perioadei condiţionată de folosire a imobilizării, soldul creditor al contului "4751" se trece integral asupra veniturilor din subvenţii;
4) Dacă societatea valorifică activul înainte de expirarea perioadei de folosire condiţionată, în funcţie de condiţiile ataşate subvenţiei, se poate pune problema restituirii parţiale sau totale a subvenţiei.

2.2.9.4. Contabilitatea activelor primite prin transfer de la clienţi şi a operaţiunilor privind conectarea utilizatorilor la reţelele de utilităţi[1]

Entităţile pot primi **active de la clienţii lor**, sub formă de imobilizări corporale sau numerar pentru achiziţia sau construirea de imobilizări corporale, cu scopul de a-i conecta la o reţea de electricitate, gaze, apă sau pentru a le furniza accesul continuu la anumite bunuri sau servicii, potrivit legii. În acest caz, entitatea înregistrează datoria corespunzătoare valorii acestor active sub forma unui venit amânat. Pe măsura amortizării activelor respective cote-părţi din venitul amânat se recunosc drept venituri curente în contul de profit şi pierdere.

Contravaloarea cheltuielilor suportate de utilizatori cu racordarea la rețeaua electrică, reprezintă imobilizări necorporale de natura drepturilor de utilizare și se evidențiază în contul 205 la un analitic distinct. Amortizarea acestora se înregistrează pe perioada pentru care entitatea are dreptul de a utiliza rețelele respective, dacă această durată este specificată în contractele încheiate sau, dacă nu este stabilită o asemenea durată, pe durata de viață a instalațiilor de utilizare de la locul de consum.

Acelaşi tratament contabil se aplică şi în cazul cheltuielilor efectuate de entități pentru racordarea la rețeaua de apă, gaze sau alte utilități, dacă în contractele de racordare se prevede plata unor sume pentru racordarea la rețelele respective de distribuție.

În toate cazurile se vor avea în vedere clauzele cuprinse în contractele încheiate între părţi.

Evidenţa obligaţiilor generate de primirea acestor active se asigură cu ajutorul contului de pasiv **478 "Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienţi"**, care înregistrează în credit datoria corespunzătoare valorii activelor (imobilizări corporale şi/sau numerar) primite de entitate de la clienţii săi, iar în debit cota-parte din valoarea veniturilor în avans aferente activelor primite de entitate de la clienţii săi, trecută la venituri, pe măsura amortizării imobilizării corporale sau a prestării serviciului către clienţi, după caz **(758)**.

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, secţiunea 4.12

Soldul contului reprezintă valoarea veniturilor în avans aferente activelor primite de entitate de la clienţii săi, netransferată la venituri.

Exemplu: O entitate specializată de distribuţie a energiei electrice primeşte, în luna martie, de la un client un transformator de 160 KWA în valoare de 48.000 lei, în vederea conectării la reţeaua de furnizare a unui depozit în afara localităţii. Potrivit Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe, perioada de amortizare a transformatorului este de 16-24 ani[1], iar entitatea decide să-l amortizeze liniar pe o perioadă de 20 de ani. De asemenea, se încasează de la client suma de 14.620 lei, pentru realizarea serviciului de branşament (stâlpi, cabluri de alimentare), potrivit proiectului întocmit şi devizului anexă la acesta. În luna aprilie, se finalizează lucrarea de racordare şi se recepţionează de către beneficiar.

1) primirea echipamentului tehnologic de la client:

1.	231 "Imobilizări corporale în curs de execuţie"	=	478 "Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienţi"	48.000	48.000

2) încasarea sumei de la client pentru realizarea lucrării de branşament:

2.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	478 "Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienţi"	14.620	14.620

3) înregistrarea cheltuielilor ocazionate de realizarea lucrării de branşament (după natura lor):

3.	6xx "Conturi de cheltuieli"	=	% 3xx "Conturi de stocuri" 4xx " Conturi de terţi"	14.620	14.620

4) punerea în funcţiune a transformatorului şi pedarea lucrării către beneficiar:

4.	2131 "Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	=	478 "Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienţi"	48.000	48.000

5) concomitent, se înregistrează transferul în veniturile curente contravaloarea lucrării de branşament (fără valoarea transformatorului):

5.	478 "Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienţi"	=	7588 "Alte venituri din exploatare"	14.620	14.620

6) înregistarea amortizării lunare (începând cu luna mai): $C_a = \frac{100}{20} = 5\%$, A_l = C_a * 48.000 lei/12 luni = 200 lei/lună:

[1] Aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2.139/30.11.2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea 1, nr. 46/13.01.2005, cu modificările şi completările ulterioare

6.	6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 "Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	200	200

7) şi concomitent, cota-parte din valoarea veniturilor în avans aferente activelor primite de entitate de la clienţii săi, trecută la venituri: Cl = Valoarea imobilizării/(20ani * 12 luni) = 48.000 lei/240 luni = 200 lei/lună.

7.	478 "Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienţi"	=	7588 "Alte venituri din exploatare"	200	200

Remarcă: *1) Ultimele două operaţii se repetă şi în următoarele 239 de luni;*
2) După expirarea duratei de folosinţă normată, mijlocul fix este amortizat integral, iar contul 478 este soldat.

2.2.10. Contabilitatea decontărilor în cadrul unităţii

Particularităţile obiectului de activitate al unor entităţi determină ca structura lor organizatorică să fie dezvoltată pe o reţea de subunităţi, amplasate în diferite localităţi. Este cazul acelor entităţi care au constituite în organigramă regionale, sucursale, agenţii etc. ce funcţionează în strânsă dependenţă cu unitatea de care aparţin (vezi sistemul bancar, societăţile de asigurare, societăţile de distribuţie a energiei electrice, gazelor naturale, societăţile de transporturi feroviare ş.a.m.d.).

Aceste subunităţi nu au personalitate juridică distinctă de cea a unităţii de care aparţin, dar dispun de mijloace materiale şi băneşti pe care le gestionează, au cont deschis la bancă şi organizează contabilitate proprie. Este adevărat că la subunităţi contabilitatea proprie nu este completă, lucrările contabilităţii limitându-se la înregistrarea operaţiilor curente şi sintetizarea acestora până la nivelul balanţei de verificare. Lucrările de închidere a exerciţiului financiar şi elaborarea situaţiilor financiare anuale se realizează de către unitate, pe baza datelor din contabilitatea proprie şi a balanţelor de verificare transmise de subunităţi.

Între unitate şi subunităţi precum şi între subunităţi au loc frecvente transferuri de mijloace materiale şi băneşti, pentru desfăşurarea în bune condiţii a activităţii. Aceste transferuri generează relaţii de decontare între cele două părţi, relaţii care se reflectă distinct faţă de operaţiile desfăşurate cu terţii. Relaţiile de decontare în cadrul unităţii sunt evidenţiate cu ajutorul a două conturi:

- 481 "Decontări între unitate şi subunităţi", cont bifuncţional, care înregistrează în debit valorile materiale şi băneşti transferate subunităţilor (în contabilitatea unităţii) sau unităţii (în contabilitatea subunităţii) **(301, 302, 303, 341, 361, 371, 381, 512, 531)**, iar în credit valorile materiale şi băneşti primite de unitate de la subunităţi (în contabilitatea unităţii) sau cele primite de subunitate de la unitate (în contabilitatea subunităţilor) **(301, 302, 303, 341, 361, 371, 381, 512, 531)**. Soldul

debitor al contului reprezintă sumele de încasat, iar soldul creditor, sumele datorate pentru operaţiuni din cadrul unei entităţi cu subunităţi fără personalitate juridică.

- 482 "Decontări între subunităţi", cont bifuncţional, care funcţionează similar contului 481.

Exemple: O unitate "U" şi două subunităţi "A" şi "B" desfăşoară următoarele operaţii pe parcursul exerciţiului N:

1) –Se transferă de către unitate subunităţii "A" un lot de materii prime în valoare de 10.000 lei pentru asigurarea continuităţii procesului de exploatare:

-în contabilitatea unităţii:

1.	481 "Decontări între unitate şi subunităţi"/A	=	301 "Materii prime"	10.000	10.000

-în contabilitatea subunităţii "A":

1.	301 "Materii prime"	=	481 "Decontări între unitate şi subunităţi"/U	10.000	10.000

2) –Se transferă de către subunitatea "A" subunităţii "B" semifabricate în valoare de 25.000 lei, pentru continuarea procesului de prelucrare:

-în contabilitatea subunităţii "A":

2.	482 "Decontări între subunităţi"/B	=	341 "Semifabricate"	25.000	25.000

-în contabilitatea subunităţii "B":

2.	341 "Semifabricate"	=	482 "Decontări între subunităţi"/A	25.000	25.000

3) –Unitatea primeşte de la subunitatea "B" echipament de lucru pentru angajaţi în valoare de 8.000 lei:

-în contabilitatea subunităţii "B":

3.	481 "Decontări între unitate şi subunităţi"/U	=	303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"	8.000	8.000

-în contabilitatea unităţii "U":

3.	303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"	=	481 "Decontări între unitate şi subunităţi"/B	8.000	8.000

4) –Unitatea virează subunităţii "A" suma de 150.000 lei pentru plata salariilor datorate angajaţilor şi achitarea obligaţiilor sociale:

-în contabilitatea unităţii "U":

4.	481 "Decontări între unitate şi subunităţi"/A	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	150.000	150.000

-în contabilitatea subunităţii "A":

4.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	481 "Decontări între unitate şi subunităţi"/U	150.000	150.000

5) –Se transferă de la subunitatea "B" subunităţii "A" un mijloc de transport intern cu valoarea contabilă de 25.000 lei şi o amortizare calculată de 10.000 lei:

-în contabilitatea subunităţii "B":

5.	%	=	2133 "Mijloace de transport"	-	25.000
	2813 "Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"			10.000	
	482 "Decontări între subunităţi"/A			15.000	

-în contabilitatea subunităţii "A":

5.	2133 "Mijloace de transport"	=	%	25.000	-
			2813 "Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"		10.000
			482 "Decontări între subunităţi"/B		15.000

6) –Se achită de către subunitatea "A" unităţii suma de 10.000 lei în numerar, printr-un delegat:

-în contabilitatea subunităţii "A":

6.	481 "Decontări între unitate şi subunităţi"/U	=	5311 "Casa în lei"	10.000	10.000

-în contabilitatea unităţii "U":

6.	5311 "Casa în lei"	=	481 "Decontări între unitate şi subunităţi"/A	10.000	10.000

Remarcă: *Prin centralizarea datelor din balanţele primite de la subunităţi, la nivelul unităţii, şi integrarea acestora cu informaţiile din contabilitatea proprie conturile care vizează relaţii reciproce se soldează (soldurile debitoare ale conturilor de la una din părţile participante la operaţii sunt compensate de soldurile creditoare înregistrate de cealaltă).*

2.2.11. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea creanţelor

Creanţele entităţii, apărute în urma operaţiunilor desfăşurate, pot înregistra deprecieri. Deprecierile se constată cu ocazia evaluării realizată la închiderea exerciţiului şi se determină ca diferenţă între valoarea de inventar (mai mică) a creanţelor şi valoarea lor de intrare. În general, valoarea de inventar este inferioară valorii de intrare, atunci când recuperarea creanţelor prezintă un grad de incertitudine sub aspectul recuperării totale sau parţiale. Potrivit principiului prudenţei în evaluare aceste deprecieri reversibile trebuie reflectate sub forma ajustărilor, pentru ca informaţiile prezentate prin situaţiile financiare să reflecte imaginea fidelă a activelor, datoriilor, poziţiei financiare, profitului sau pierderii entităţii.

"În scopul prezentării în situaţiile financiare anuale, creanţele se evaluează la valoarea probabilă de încasat. Atunci când se estimează că o creanţă nu se va încasa integral, în contabilitate se înregistrează ajustări pentru pierdere de valoare, la nivelul sumei care nu se mai poate recupera."[1]

Dacă entitatea apreciază că recuperarea creanţei este imposibilă, deprecierea este considerată definitivă, iar valoarea creanţei în cauză se înregistrează direct ca o cheltuială.

Asemenea deprecieri pot apare la creanţele entităţii înregistrate faţă de clienţi[2], la decontările în cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii, precum şi cu debitorii diverşi. Evidenţa ajustărilor constituite pentru deprecierea creanţelor se asigură prin intermediul conturilor de pasiv:

-491 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor– clienţi", care înregistrează în credit valoarea ajustărilor constituite pentru clienţi incerţi, dubioşi, rău-platnici sau aflaţi în litigiu pe seama cheltuielilor, iar în debit diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea creanţelor -clienţi trecute la venituri. Soldul contului reflectă valoarea ajustărilor pentru deprecierea creanţelor faţă de clienţi, existente.

-495 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor – decontări în cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii" şi **496 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi"** al căror mod de funcţionare este similar contului 491.

Exemple:[3]

1) –Cu ocazia inventarierii de la sfârşitul exerciţiului curent o societate constată următoarele:

a)- Un client faţă de care entitatea are o creanţă de 17.850 lei (inclusiv TVA) se dovedeşte rău platnic, urmând să se declanşeze acţiunea în instanţă:

a1.	4118 "Clienţi incerţi sau în litigiu"	=	4111 "Clienţi"	17.850	17.850
	Separarea creanţei faţă de clientul rău platnic				
a2.	6814 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"	=	491 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor-clienţi"	15.000	15.000
	Constituirea ajustării pentru creanţa incertă (exclusiv TVA)				

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 332

[2] Ajustările pentru deprecierea creanţelor, înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, pot fi deductibile total sau în limita unui procent de 30% din valoarea acestora, în funcţie de îndeplinirea anumitor condiţii (https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Cod_fiscal_norme_2018.htm#T5C4, accesat la 29.01.2018)

[3] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediţia a II-a, revizuită şi adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2016, pp. 244-246

b)- În cursul exercițiului curent s-au vândut unei entități afiliate titluri de participare deținute la altă societate, în valoare de 15.000 lei. Datorită situației financiare precare, se estimează că se va recupera doar 50% din valoarea lor:

b.	6864 "Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante"	=	495 "Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/ asociații"	7.500	7.500

c)- O creanță față de un debitor în valoare de 1.500 lei prezintă riscul de nerecuperare integrală, ca urmare a dispariției acestuia:

c.	6814 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"	=	496 "Ajustări pentru deprecierea creanțelor-debitori diverși"	1.500	1.500

2) –În exercițiul următor se înregistrează operațiile:

a) -Se încasează integral creanța de la clientul rău platnic, prin virament:

a1.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	4118 "Clienți incerți sau în litigiu"	17.850	17.850
	Încasarea creanței față de clientul rău platnic				
a2.	491 "Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți"	=	7814 "Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"	15.000	15.000
	Concomitent se anulează ajustarea rămasă fără obiect				

b) –Se declară falimentul entității afiliate, beneficiara titlurilor de participare vândute de societate. În urma valorificării activelor de la societate debitoare se recuperează suma de 5.000 lei.

b1.	%	=	4511 "Decontări între entitățile afiliate"	-	15.000
	5121 "Conturi la bănci în lei"			5.000	
	668 "Alte cheltuieli financiare"			10.000	
	Încasarea parțială a creanței față de entitatea afiliată și evidențierea creanței nerecuperate				
b2.	495 "Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/ asociații"	=	7864 "Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante"	7.500	7.500
	Se consumă ajustarea constituită cu această destinație				

c) –Se scoate din evidență creanța față de debitor, de 1.500 lei, ca urmare a insolvabilității.

c1.	654 "Pierderi din creanţe şi debitori diverşi"	=	461 "Debitori diverşi"	1.500	1.500
	Scoaterea din evidenţă a debitorului insolvabil				
c2.	496 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi"	=	7814 "Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"	1.500	1.500
	Se reia la venituri (consumă) ajustarea constituită la sfârşitul exerciţiului anterior				

Remarcă: *În cazul în care entitatea acordă sau primeşte anumite angajamente sub formă de giruri, cauţiuni, garanţii, alte angajamente, acestea se reflectă cu ajutorul următoarelor conturi speciale (în afara bilanţului):*

- 801 "Angajamente acordate" în debitul căruia se înregistrează valoarea angajamentelor în momentul acordării lor de către entitate, iar în credit, valoarea angajamentelor în momentul încetării lor. Soldul contului reprezintă contravaloarea angajamentelor acordate de către entitate, existente la un moment dat.

- 802 "Angajamente primite" în debitul căruia se înregistrează valoarea angajamentelor în momentul primirii lor de către entitate, iar în credit, valoarea angajamentelor în momentul încetării lor. Soldul contului reprezintă contravaloarea angajamentelor primite de către entitate, existente la un moment dat.

2.3 Contabilitatea operaţiilor de trezorerie

Ciclul de exploatare şi investiţiile entităţilor necesită resurse de finanţare, care arareori pot fi asigurate numai pe seama capitalurilor proprii. Acestea sunt frecvent completate prin resurse împrumutate, dintre care unele sunt rambursabile într-un termen mai îndelungat, iar altele sunt exigibile pe termen scurt.[1] De asemenea, operaţiile de exploatare şi cele de investiţii (uneori şi cele de finanţare) generează creanţe ale entităţii faţă de terţi, care se vor încasa într-o perioadă mai scurtă ori mai îndelungată. Indiferent de natura operaţiilor care le cauzează şi de scadenţa decontării creanţelor şi datoriilor, încasările şi plăţile tranzitează obligatoriu trezoreria entităţii.

2.3.1. Delimitări şi structuri privind activitatea de trezorerie

Continuitatea şi eficienţa activităţii desfăşurate de o entitate depind într-o măsură considerabilă de raporturile stabilite între încasări şi plăţi. Este recunoscut faptul că majoritatea falimentelor înregistrate de entităţi nu s-au datorat neapărat lipsei profitului sau unei conduceri defectuoase, ci gestiunii necorespunzătoare a trezoreriei. Practicarea contabilităţii de angajamente conduce la apariţia unor decalaje între momentul înregistrării cheltuielilor şi veniturilor şi cel al decontării lor. Consecinţa o

[1] Burlaud, A., coord. şi colectiv, *Comptabilité et Droit comptable, L'intelligence des comptes et leur cadre légal*, Gualino éditeur, Paris, 1998, p. 102-110

reprezintă apariţia diferenţelor între valoarea rezultatului cu care se încheie exerciţiul financiar şi mărimea trezoreriei entităţii. Din acest motiv, trezoreria şi gestiunea ştiinţifică a acesteia condiţionează decisiv viabilitatea şi echilibrul financiar al unei firme.

Deşi trezoreria este considerată componenta fundamentală în gestiunea financiară a entităţii, nu există un consens în ceea ce priveşte conceptul şi elementele care o compun. În decursul timpului noţiunea de trezorerie a căpătat mai multe expresii:[1]

-una **restrânsă**, care pune semnul egalităţii între trezorerie şi disponibilităţi;

-alta **extinsă,** care include pe lângă disponibilităţi şi investiţiile pe termen scurt (titlurile de plasament) transformabile în lichidităţi;

-o a treia, apropiată conceptului de **trezorerie netă**, ia în considerare diferenţa dintre disponibilităţi şi creditele bancare pe termen scurt (indiferent dacă acestea sunt primite direct în contul curent sau prin cont separat de împrumut);

-o a patra **extinde** conţinutul conceptului de **trezorerie netă,** adăugând la suma disponibilităţilor valoarea investiţiilor pe termen scurt, iar creditelor bancare pe termen scurt efectele scontate nescadente şi creanţele cedate (reflectate în conturi de angajamente în afara bilanţului);

- în limbajul curent, trezoreria este percepută ca totalitatea mijloacelor de decontare disponibile la nivelul unei entităţi pentru a face faţă plăţilor scadente.

Sub aspect *etimologic*, conceptul de trezorerie îşi are originea în termenul latinesc *"thesaurus"* care poate fi tradus prin "cantitate mare de bani, bijuterii, pietre scumpe sau alte obiecte de preţ, strânse şi păstrate în loc sigur" sau "loc unde se păstrează obiectele de preţ"[2]. Într-o accepţiune *generală*, trezoreria ar putea fi definită ca totalitatea operaţiilor financiare desfăşurate de o entitate pentru atragerea disponibilităţilor necesare şi utilizarea lor în vederea realizării propriului obiect de activitate. Din punct de vedere *contabil,* trezoreria se identifică cu "ansamblul activelor lichide ale unei întreprinderi, ale unei asociaţii"[3].

Deşi aparent rutinieră, prin repetabilitatea operaţiilor, activitatea de trezorerie este deosebit de complexă, fapt reliefat şi de multitudinea elementelor care îi determină conţinutul. Principalele componente ale trezoreriei entităţilor din ţara noastră sunt:

-investiţiile pe termen scurt;

-valorile de încasat;

-disponibilităţile păstrate în conturile bancare;

-creditele bancare pe termen scurt;

---

[1] Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Contabilitate financiară,* Vol. al III-lea, Ed. Economică, Bucureşti, 1993, pp. 134-135

[2] Academia Română, Institutul de lingvistică "Iorgu Iordan", *Dicţionarul explicativ al limbii române,* Ediţia a II-a, Ed. Univers enciclopedic, Bucureşti, 1996, p. 1090

[3] *.* Le petit Larousse en couleurs, Ed. Larousse, Paris, 1995, p. 1030

-numerarul şi alte valori gestionate prin casieria entităţii;
-acreditivele;
-avansurile de trezorerie.

Informaţiile oferite de contabilitatea trezoreriei sunt apoi valorificate în activitatea de planificare financiară, îndeosebi la elaborarea bugetului de trezorerie. Realitatea previziunilor obţinute pe baza datelor furnizate de contabilitatea trezoreriei este condiţionată decisiv de corectitudinea şi exactitatea evaluărilor efectuate.

2.3.2. Particularităţile evaluării operaţiilor de trezorerie

Elementele de trezorerie sunt supuse aceloraşi reguli de evaluare prevăzute pentru celelalte elemente de activ şi de datorii, deşi prezintă şi unele particularităţi asupra cărora vom insista în cele ce urmează.

Astfel, ***la intrarea în entitate***, investiţiile pe termen scurt se evaluează la costul de achiziţie, prin care se înţelege costul de cumpărare, sau la valoarea stabilită potrivit contractelor. În cazul valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată, costul de achiziţie nu include costurile de tranzacţionare direct atribuibile achiziţiei lor, aceste costuri fiind înregistrate în conturile de cheltuieli corespunzătoare. În schimb, pentru valorile mobiliare pe termen scurt care nu sunt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată, precum şi al valorilor mobiliare pe termen lung, costul de achiziţie include şi costurile direct atribuibile achiziţiei lor.[1]

Depozitele bancare pe termen scurt în valută se înregistrează la constituire la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României, de la data operaţiunii de constituire.

Sumele încasate/plătite în valută prin virament/în numerar comportă o dublă exprimare în valută şi în lei, prin transformarea valutei la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Naţională a României, de la data efectuării operaţiunii.

Operaţiunile de vânzare-cumpărare de valută, inclusiv cele derulate în cadrul contractelor cu decontare la termen, se înregistrează în contabilitate la cursul utilizat de banca comercială la care se efectuează licitaţia cu valută, fără ca acestea să genereze în contabilitate diferenţe de curs valutar.

La finele fiecărei luni, disponibilităţile în valută şi alte valori de trezorerie, cum sunt titluri de stat în valută, acreditive şi depozite în valută se evaluează la cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de Banca Naţională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferenţele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

---

[1] *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 78

Evaluarea la inventar şi prezentarea elementelor în bilanţ. Pentru deprecierea investiţiilor deţinute ca active circulante, la sfârşitul exerciţiului financiar, cu ocazia inventarierii, se reflectă ajustări pentru pierdere de valoare, înregistrate pe seama cheltuielilor. La sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar, ajustările pentru pierderile de valoare reflectate se suplimentează, diminuează sau anulează, după caz.

Disponibilităţile băneşti, cecurile, cambiile, biletele la ordin, scrisorile de garanţie, acreditivele, ipotecile, precum şi alte valori aflate în casieria entităţilor se prezintă în bilanţ în conformitate cu prevederile legale. Disponibilităţile băneşti şi alte valori similare în valută se evaluează în bilanţ la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României, valabil la data încheierii exerciţiului financiar. Diferenţele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, constatate la data încheierii exerciţiului financiar, se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

Înscrierea în listele de inventariere a mărcilor poştale, a timbrelor fiscale, tichetelor de călătorie, bonurilor valorice, a biletelor de spectacole, de intrare în muzee, expoziţii şi altele asemenea se face la valoarea lor nominală. În cazul unor bunuri de această natură depreciate sau fără utilizare se constituie ajustări pentru pierdere de valoare.

Titlurile pe termen scurt (acţiuni şi alte investiţii financiare) admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată se evaluează la valoarea de cotaţie din ultima zi de tranzacţionare, iar cele netranzacţionate la costul istoric mai puţin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

La ***ieşirea din gestiune*** a investiţiilor pe termen scurt, cu excepţia depozitelor bancare pe termen scurt, se evaluează, de regulă, la valoarea de intrare. Titlurile de plasament pot fi însă evaluate şi după una din metodele utilizate la evaluarea ieşirilor de stocuri (FIFO, LIFO, CMP). Valorile mobiliare pe termen scurt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată se evaluează cu ocazia ieşirii din entitate şi se scad din gestiune la valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate (valoarea justă). Concomitent cu ieşirea investiţiilor pe termen scurt din gestiune, eventualele ajustări pentru depreciere constituite se transferă la venituri.

Lichidarea depozitelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României, de la data operaţiunii de lichidare. Diferenţele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care sunt înregistrate în contabilitate şi cursul Băncii Naţionale a României de la data lichidării depozitelor bancare se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

Închiderea conturilor de acreditive constituite în valută se efectuează la cursul de schimb comunicat de Banca Naţională a României, de la data operaţiunii de lichidare. Diferenţele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care acreditivele sunt înregistrate în contabilitate şi cursul Băncii Naţionale a

României de la data lichidării acreditivelor se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

În cazul plăţilor în valută suportate din avansuri de trezorerie, cheltuielile se recunosc în contabilitate la cursul din data efectuării operaţiunilor sau la cursul din data decontării avansului.

2.3.3. Câteva documente justificative folosite în contabilitatea trezoreriei

Pe lângă documentele justificative prezentate anterior (la contabilitatea stocurilor şi decontărilor) la baza înregistrării în contabilitate a operaţiilor de trezorerie, mai intervin şi următoarele documente justificative:[1]

Chitanţa (modul de prezentare în fig. nr. 2.29.) *serveşte* ca document justificativ pentru depunerea unei sume în numerar la casieria entităţii, pentru înregistrarea în registrul de casă şi în contabilitate. În condiţiile în care sumele înscrise pe chitanţă sunt aferente livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii scutite de TVA fără drept de deducere conform prevederilor legale, formularul de chitanţă este documentul justificativ care stă la baza înregistrării veniturilor în contabilitate. În condiţiile utilizării aparatelor de marcat electronice fiscale, în conformitate cu prevederile legale, documentul în baza căruia se înregistrează în contabilitate veniturile aferente încasărilor zilnice este Raportul fiscal de închidere zilnic, respectiv Registrul special întocmit în condiţiile defectării aparatelor de marcat electronice fiscale.

Entitatea ....
Codul de identificare fiscală ....
Nr. de înregistrare în registrul comerţului.................................
Sediul (localitatea, str. nr.)
....
Judeţul ....

CHITANŢA nr.
Data ....

Am primit de la ....
Adresa ....
CUI/CNP...
Suma de .... adică ....
....
Reprezentând ....

Casier,

14-4-1

Fig. nr. 2.29. *Chitanţa*

[1] Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 2.634/5.11.2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 910/9.12.2015

Se întocmeşte în două exemplare, pentru fiecare sumă încasată, de către casierul entităţii şi se semnează de acesta pentru primirea sumei.

Circulă la depunător (exemplarul 1, cu ştampila entităţii). Exemplarul 2 rămâne în carnet, fiind folosit ca document de verificare a operaţiunilor efectuate în registrul de casă.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil, după utilizarea completă a carnetului (exemplarul 2).

Chitanţa pentru operaţiuni în valută (modul de prezentare în fig. nr. 2.30.) *serveşte* ca document justificativ pentru încasările şi plăţile în valută efectuate în numerar, pentru înregistrarea în registrul de casă în valută şi în contabilitate.

Entitatea ....
Codul de identificare fiscală ....
Nr. de înregistrare în registrul comerţului.................................
Sediul (localitatea, str. nr.)
....
Judeţul ....

CHITANŢĂ PENTRU OPERAŢIUNI ÎN VALUTĂ nr. ....
Data ....

Am primit/plătit de la/către ....
următoarele sume în valută, reprezentând: ....
....

Felul valutei	Suma în valută		Cursul	C/val în lei
	în cifre	în litere		
Total	x	x	x	
Casier,				

14-4-1/a

Fig. nr. 2.30. *Chitanţa pentru operaţiuni în valută*

Se întocmeşte la entităţile care efectuează operaţiuni în valută, în două exemplare, pentru fiecare sumă în valută, de către casierul entităţii şi se semnează de către acesta.

Circulă la depunător/plătitor, exemplarul 1, cu ştampila entităţii. Exemplarul 2 este folosit ca document de verificare a operaţiunilor înregistrate în registrul de casă în valută.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil, după utilizarea completă a carnetului (exemplarul 2).

Dispoziţia de plată/încasare către casierie (modul de prezentare în fig. nr. 2.31.) *serveşte* ca: dispoziţie pentru casierie, în vederea achitării în numerar a unor sume, potrivit dispoziţiilor legale, inclusiv a avansurilor aprobate pentru cheltuieli de deplasare, precum şi a diferenţei de încasat de către titularul de avans în cazul justificării unor sume mai mari decât avansul primit, pentru procurare de materiale etc.; dispoziţie pentru casierie, în vederea încasării în numerar a unor sume care nu reprezintă venituri din activitatea de exploatare, potrivit dispoziţiilor legale; document justificativ de înregistrare în registrul de casă şi în contabilitate, în cazul plăţilor în numerar efectuate fără alt document justificativ.

Entitatea ....

DISPOZIŢIE DE*) .... CĂTRE CASIERIE nr. .... din			
Numele şi prenumele .... Funcţia (calitatea) .... Suma .... (în cifre) lei .... (în litere) Scopul încasării/plăţii			
Semnătura	Conducătorul entităţii	Viza de control financiar-preventiv	Compartiment financiar-contabil

*) Se va înscrie "ÎNCASARE" sau "PLATĂ", după caz 14-4-4 A6 t2

Verso

Se completează numai pentru plăţi	DATE SUPLIMENTARE PRIVIND BENEFICIARUL SUMEI:
	Actul de identitate .... Seria .... nr. .... Am primit suma de .... (în cifre) lei Data .... Semnătura ....
	CASIER
Plătit/încasat suma de .... (în cifre) lei	
	Data ....
	Semnătura ....

Fig. nr. 2.31. *Dispoziţia de plată/încasare către casierie*

Se întocmeşte în două exemplare de către compartimentul financiar-contabil: în cazul utilizării ca dispoziţie de plată, când nu există alte documente prin care se dispune plata (exemplu: stat de salarii sau lista de avans chenzinal etc.); în cazul

utilizării ca dispoziţie de plată a avansurilor pentru cheltuielile de deplasare, procurare de materiale etc.; în cazul utilizării ca dispoziţie de încasare, când nu există alte documente prin care se dispune încasarea (avize de plată, somaţii de plată etc.). Se semnează de întocmire la compartimentul financiar-contabil.

Circulă la: persoana autorizată să exercite controlul financiar preventiv, pentru viză în cazurile prevăzute de lege; persoanele autorizate să aprobe încasarea sau plata sumelor respective; casierie, pentru efectuarea operaţiunii de încasare sau plată, după caz, şi se semnează de casier; în cazul plăţilor se semnează şi de către persoana care a primit suma; compartimentul financiar-contabil, anexă la registrul de casă, pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate (exemplarul 2); plătitor (exemplarul 1).

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil, anexă la registrul de casă.

Registrul de casă (modul de prezentare în fig. nr. 2.32.) *serveşte* ca document de: înregistrare operativă a încasărilor şi plăţilor în numerar, efectuate prin casieria entităţii, pe baza actelor justificative; stabilire, la sfârşitul fiecărei zile, a soldului de casă; înregistrare în contabilitate a operaţiunilor de casă.

Se întocmeşte în două exemplare, manual sau cu ajutorul tehnicii de calcul, zilnic, de către persoanele care au calitatea de casier, pe baza actelor justificative de încasări şi plăţi. La sfârşitul zilei, rândurile neutilizate din formular se barează. Soldul de casă al zilei precedente se reportează, după caz, pe primul rând al registrului de casă pentru ziua în curs. Se semnează de către casier pentru confirmarea înregistrării operaţiunilor efectuate şi de către persoana din compartimentul financiar-contabil desemnată pentru primirea exemplarului 2 şi a actelor justificative anexate.

<table>
<tr><td colspan="4">Entitatea ....</td><td colspan="3">Data</td><td>Contul casa</td></tr>
<tr><td colspan="4" rowspan="2">REGISTRU DE CASĂ</td><td>Ziua</td><td>Luna</td><td>Anul</td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
</table>

<table>
<tr><td>Nr. crt.</td><td>Nr. act casă</td><td>Nr. anexe</td><td>Explicaţii</td><td>Încasări</td><td>Plăţi</td></tr>
<tr><td colspan="4">Report/Sold ziua precedentă</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="4">De reportat pagina/TOTAL</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="3">Casier,</td><td colspan="3">Compartiment financiar-contabil,</td></tr>
</table>

14-4-7A

Fig. nr. 2.32. *Registru de casă*

Circulă la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea exactităţii sumelor înscrise şi respectarea dispoziţiilor legale privind efectuarea operaţiunilor de casă (exemplarul 2). Exemplarul 1 rămâne la casier.

Se arhivează la casierie (exemplarul 1) şi la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 2).

Registrul de casă în valută *servește* ca document de: înregistrare operativă a încasărilor și plăților în valută, efectuate prin casieria entității, pe baza actelor justificative; stabilire, la sfârșitul fiecărei zile, a soldului de casă; înregistrare în contabilitate a operațiunilor de casă în valută. (modul de prezentare în fig. nr. 2.33.)

Entitatea	Data			Contul casa
REGISTRU DE CASĂ (în valută)	Ziua	Luna	Anul	

Nr. crt.	Nr. act casă	Nr. anexe	Explicații	ÎNCASĂRI						PLĂȚI					Contra-valoarea în lei
				Felul valutei											
				Cursul											x
			Report/Sold ziua precedentă												
			De reportat pag./Total												
Casier,										Compartiment financiar-contabil,					

14-4-7/aA

Fig. nr. 2.33. *Registru de casă în valută*

Se întocmește în două exemplare, zilnic, de către casierul entității sau de către altă persoană împuternicită, pe baza actelor justificative de încasări și plăți în valută. În antetul coloanelor se înscrie fiecare fel de valută care se încasează sau se plătește. În coloanele formularului se înregistrează sumele în valută, iar în ultima coloană echivalentul acestora în lei, la cursul de schimb valutar din data efectuării operațiunilor. Valutele care apar în două sau mai multe cursuri se trec în coloane diferite. La sfârșitul zilei, rândurile neutilizate se barează. Soldul de casă al zilei precedente se reportează pe primul rând al registrului de casă pentru ziua în curs. În cazul în care numărul valutelor și al cecurilor de călătorie încasate în cursul unei zile depășește numărul coloanelor existente pe o filă, pentru ziua respectivă se completează atâtea file câte sunt necesare. Se semnează de către casier pentru confirmarea înregistrării operațiunilor efectuate și de către persoana din compartimentul financiar-contabil desemnată pentru primirea exemplarului 2 și a actelor justificative anexate.

Circulă la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea exactității sumelor înscrise și respectarea dispozițiilor legale privind efectuarea operațiunilor valutare (exemplarul 2). Exemplarul 1 rămâne la casier.

Se arhivează la casierie (exemplarul 1) și la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 2).

Ordinul de plată[1] (modul de prezentare în fig. nr. 2.34.) este o dispoziție necondiționată, dată de către un titular de cont, băncii sale, de a pune la dispoziția unui beneficiar o anumită sumă de bani.

ORDIN DE PLATA Nr. PLATITI LEI, adica

PLATITOR
Cod de identificare fiscala Adresa
Codul BIC
Cod IBAN platitor
De la

BENEFICIAR
Cod de identificare fiscala Codul BIC
Cod IBAN benef.
La
Reprezentand:
Data debitarii:

Primire/Acceptarea L.S.
Semnatura
Tipul transferului NORMAL URGENT
Data emiterii L.S.
Semnatura platitorului si stampila EXP.

Fig. nr. 2.34. *Ordin de plată*

Emiterea ordinului de plată presupune existenţa unor disponibilităţi în cont cel puţin egale cu valoarea sumelor transferate.[2] Ordinul de plată *serveşte* ca document pentru decontarea fără numerar între două persoane juridice, între două persoane fizice sau între o persoană fizică şi una juridică, ca document justificativ pentru debitarea sau creditarea contului curent al clientului şi ca document pentru întocmirea dispoziţiei centralizatoare de plată.

Se întocmeşte de compartimentul financiar-contabil al plătitorului, în trei exemplare şi se depune la unitatea bancară la care are deschis contul curent.

Circulă la banca plătitorului toate exemplarele, din care: Exemplarul 1 rămâne la bancă la dosarul cu actele zilei servind la debitarea contului plătitorului. Exemplarul 2 împreună cu avizul OIS (operaţiuni între sedii) de creditare sunt remise prin sistemul de decontare interbancar, băncii destinatare, în sistemele de compensare, bilaterală sau multilaterală, urmând ca aceasta să crediteze contul clientului beneficiar, după care i

[1] Nu se mai regăseşte în Nomenclatorul documentelor financiar-contabile, potrivit Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 2.634/5.11.2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 910/9.12.2015

[2] http://ro.wikipedia.org/wiki/Ordin_de_plat%C4%83, accesat la 4.02.2018

se remite ca anexă la extrasul de cont. Exemplarul 3 se restituie plătitorului ca anexă la extrasul de cont.

Se arhivează la banca plătitorului (exemplarul 1), beneficiar (exemplarul 2) şi compartimentul financiar-contabil al plătitorului (exemplarul 3).

Biletul la ordin[1] (modul de prezentare în fig. nr. 2.35.) este un efect comercial sau înscris prin care o persoană, numită *emitent* ori *subscriitor* (debitorul) îşi asumă obligaţia personală şi necondiţionată să plătească o sumă de bani la scadenţă unei alte persoane numită *beneficiar*, sau la ordinul acesteia într-un loc determinat. Ca formă, biletul la ordin se aseamănă cu o recunoaştere de datorie de către debitor, faţă de creditorul său. *Se întocmeşte* într-un singur exemplar de compartimentul financiar-contabil al plătitorului.

AVALIZAT de ABC S.A. pentru CLIENT BCYZX PANA ION *Semnătura avalist*	Voi plăti în schimbul acestui **BILET LA ORDIN** BCXY3 AA1234567 stipulat LA ORDIN emis în *1* exemplare suma de 4020,55 moneda LEI *patrumiidouazecilei si cincizecisicincibani* (suma în litere)	**VĂZUT** la data .... de emitent .... *Semnătura emitentului la vedere*
1) Girat de CLIENT BCYZX către CLIENT BCZXZ la data 21082007 *Semnătură girant*	lui/la ordinul CLIENT BCYZX Valoarea reprezintă C/V F12345/30.06.2007	Data emiterii *15 07 2007* Locul emiterii PITESTI
2) Girat de .... către .... la data .... *Semnătură girant*	**EMITENT** Cod emitent 12345678 IBAN emitent RO12 BCXY 1234 5678 9012 3456 Denumire emitent CLIENT BCXYZ	Scadenţa Locul plăţii
3) Girat de .... către .... la data .... *Semnătură girant*	IBAN posesor RO27 BCZX 1234 5678 9012 3456 ▽ În această porţiune nu se scrie ▽	IONESCU ION *Semnătura emitentului*

Fig. nr. 2.35. *Bilet la ordin*

Se întocmeşte într-un singur exemplar de compartimentul financiar-contabil al plătitorului.

Cecul[2] (modul de prezentare în fig. nr. 2.36.) este un instrument de plată prin care titularul unui cont dă o instrucţiune băncii sale de a pune la dispoziţie o anumită sumă de bani unei alte entităţi, persoană fizică sau juridică şi *serveşte* ca instrument de plată şi de compensaţie.

[1] Nu se mai regăseşte în Nomenclatorul documentelor financiar-contabile, potrivit Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 2.634/5.11.2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 910/9.12.2015

[2] Nu se mai regăseşte în Nomenclatorul documentelor financiar-contabile, potrivit Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 2.634/5.11.2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 910/9.12.2015



Str. G. Bariţiu nr. 8
Cluj-Napoca, România

Plătiţi în schimbul acestui **CEC** BTRL1BB 4703631 / /

emis în localitatea Bucureşti la data 09 09 2010 suma de xxxxxxx595,09 moneda lei

suma în litere cincisutenouăzecişicincilei şinouăbani

stipulat la ordin plătibil la Bucureşti

la ordinul TEHNIC ELECTRIC cv. f: A-09669/...

Denumire trăgător SC FIRMA DVS SRL

Cod trăgător 1 2 3 4 5 6 7 8 9

IBAN trăgător RO12 BTRL1 234 56 78 12 34 567 8

1) Girat de.. 2) Girat de..
către.. către..
la data.. la data..

Semnătură girant Semnătură girant

Semnătură trăgător

▽ În această porţiune nu se scrie ▽

IBAN posesor

Fig. nr. 2.36. *Cec*

Bonul cu valoare fixă[1] (modul de prezentare în fig. nr. 2.37.) se foloseşte în toate ramurile de activitate cu un număr zilnic mare de servicii de acelaşi fel, iar tariful serviciului este pretipărit. *Serveşte* ca document pentru încasarea sumei de la client şi document pentru înregistrarea în contabilitate a volumului serviciilor prestate.

Seria nr. Entitatea.. Sediul.. Contul.. Banca.. **BON CU VALOARE FIXĂ** Data.............................. TARIF (lei) 100 Denumirea serviciului TVA (lei) 19 .... TOTAL GENERAL (lei) 119 Cod 6-8-31	Seria nr. Entitatea.. Sediul.. Contul.. Banca.. **BON CU VALOARE FIXĂ** Data.............................. TARIF (lei) 100 Denumirea serviciului TVA (lei) 19 .... TOTAL GENERAL (lei) 119 Cod 6-8-31

Fig. nr. 2.37. *Bon cu valoare fixă*

Se întocmeşte într-un exemplar de către entitatea prestatoare, completându-se atât matca (partea stânga a formularului), cât şi partea detaşabilă.

Circulă la client (partea detaşabilă) şi la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitate (matca).

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

[1] Nu se mai regăseşte în Nomenclatorul documentelor financiar-contabile, potrivit Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 2.634/5.11.2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 910/9.12.2015

Monetarul[1] (modul de prezentare în fig. nr. 2.38.) se utilizează la vânzarea marfurilor cu amănuntul şi *serveşte* ca document justificativ: pentru evidenţierea la sfârşitul zilei a numerarului existent în casierie, corespunzător mărfurilor comercializate; de înregistrare în contabilitate; pe baza căruia se predă numerarul încasat de către casier la casieria centrală a entităţii.

Entitatea..
....
Nr. de înmatriculare în Registrul
Comerţului/anul ....
Cod de înreg. fiscală...........................
Sediul..
....
Seria Nr.

MONETAR Nr................
Data............../............./............
Mag........................ CASA........................

________	buc.	X	500 lei	=	________
________	buc.	X	200 lei	=	________
________	buc.	X	100 lei	=	________
________	buc.	X	50 lei	=	________
________	buc.	X	10 lei	=	________
________	buc.	X	5 lei	=	________
________	buc.	X	1 leu	=	________
________	buc.	X	50 bani	=	________
________	buc.	X	10 bani	=	________
________	buc.	X	5 bani	=	________
________	buc.	X	1 ban	=	________
		TOTAL LEI			________

Casier predător ,................................. Casier primitor,...............................
Responsabil, ...

Fig. nr. 2.38. *Monetar*

Se întocmeşte în două exemplare de către casier, la sfârşitul zilei, prin inventarierea numerarului existent în casierie, pe categorii de bancnote şi de monede.

Circulă la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în registrul de casă (exemplarul 1), iar exemplarul 2 ramâne în carnet.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil, după utilizarea completă a carnetului (ambele exemplare).

Extrasul de cont[2] (modul de prezentare în fig. nr. 2.39.). Documentul *serveşte* la comunicarea şi solicitarea de la debitor a sumelor pretinse, rămase neachitate, provenite din relaţii economico-financiare şi ca instrument de conciliere prearbitrală şi

[1] Nu se mai regăseşte în Nomenclatorul documentelor financiar-contabile, potrivit Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 2.634/5.11.2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 910/9.12.2015

[2] Nu se mai regăseşte în Nomenclatorul documentelor financiar-contabile, potrivit Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 2.634/5.11.2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 910/9.12.2015

ca document de inventariere a soldurilor conturilor privind datoriile şi creanţele entităţii în relaţiile cu terţii.

Enitatea creditoare .... Cod de identificare fiscală .... Nr. de înregistrare la reg. com. .... Sediul (localitatea, strada, număr) .... Judeţul .... Cont .... Banca	Nr. de înregistrare ..... din .... Către ....

EXTRAS DE CONT		
Conform dispoziţiilor în vigoare, vă înştiinţăm că, în evidenţele noastre contabile, la data de ...., unitatea dvs. figurează cu următoarele debite:		
Documentul (felul, numărul şi data)	Explicaţii	Suma

14-6-3 t2
(verso)

În termen de 5 zile de la primire urmează să ne restituiţi acest extras confirmat pentru suma acceptată, iar în cazul constatării de diferenţe să anexaţi nota explicativă cuprinzând obiecţiile dvs. Prezentul extras de cont ţine loc de conciliere conform procedurii arbitrale.	
Conducătorul entităţii, L.S.	Conducătorul compartimentului financiar-contabil, ...
Entitatea debitoare	Nr. de înregistrare ...... din .... Către ....
Confirmăm prezentul extras de cont pentru suma de .... lei, pentru achitarea căreia (se va completa după caz): a) am depus la (bancă, oficiu poştal etc) .... cu documentul (ordin de plată, mandat etc.) .... nr. .... din data de .... b) urmează să efectuăm plata într-un termen de .... Obiecţiile noastre privind sumele din prezentul extras de cont sunt cuprinse în nota explicativă anexată.	
Conducătorul entităţii, L.S.	Conducătorul compartimentului financiar-contabil, ...

Fig. nr. 2.39. *Extras de cont*

Se întocmeşte în trei exemplare, de către compartimentul financiar-contabil al entităţii beneficiare, pe baza datelor din contabilitatea analitică.

Circulă la: conducătorul compartimentului financiar-contabil şi conducătorul entităţii emitente, pentru semnare (toate exemplarele); entitatea debitoare (exemplarele 1 şi 2), care restituie entităţii emitente exemplarul 2 semnat pe verso de conducătorul entităţii şi conducătorul compartimentului financiar-contabil, pentru confirmarea debitului. Eventualele obiecţii asupra sumelor prevăzute în extrasul de cont se consemnează într-o notă explicativă semnată de conducătorul entităţii şi conducătorul compartimentului financiar-contabil, care se anexează la exemplarul 2 al extrasului de cont.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil al entităţii emitente (exemplarul 3, precum şi exemplarul 2, după primirea confirmării) şi la compartimentul financiar-contabil al entităţii debitoare (exemplarul 1).

Procesul verbal de plăţi[1] (modul de prezentare în fig. nr. 2.40.) *serveşte* ca document justificativ: pentru sumele predate de casierul entităţii mandatarului plătitor, în vederea efectuării plăţilor; al sumelor primite de mandatarul plătitor; de înregistrare în contabilitate a salariilor şi altor drepturi neachitate.

Entitatea ....

PROCES-VERBAL DE PLĂŢI

Întocmit azi ....

Subsemnaţii: casier ....

Mandatar plătitor ....

Primul am predat, iar secundul am primit suma de .... lei

(...) (în litere)

reprezentând actele de plăţi specificate mai jos, pentru secţia, atelierul, serviciul etc.

1) .... lei

2) .... lei

3) .... lei

TOTAL .... lei

Decontarea se va face la data de ....

Casier, ... Mandatar plătitor, ...

Azi .... am restituit la casierie actele de plăţi menţionate mai sus

împreună cu suma de .... lei

(...) (în litere) rămasă neachitată conform listei nominale

de pe verso formularului.

Mandatar plătitor, ... Casier, ...

14-4-3A t2

[1] Nu se mai regăseşte în Nomenclatorul documentelor financiar-contabile, potrivit Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 2.634/5.11.2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 910/9.12.2015

Fig. nr. 2.40. *Proces-verbal de plăţi*

(verso)

Entitatea	Data		
	Ziua	Luna	Anul

Nr. crt.	Numele şi prenumele	Marca sau nr. matricol	Suma ramasă neachitată
TOTAL			

Mandatar plătitor,

Fig. nr. 2.40. *Proces-verbal de plăţi*

Se întocmeşte într-un exemplar şi se reţine în casieria entităţii ori de câte ori se fac plăţi prin casierii plătitori, astfel: faţa formularului se completează de către casierul entităţii, care semnează de predarea sumelor şi a actelor de plată, şi de către casierul plătitor pentru primirea acestora. Documentul se reţine în casieria entităţii pentru justificarea salariilor, ajutoarelor din fondurile de asigurări sociale, premiilor şi altor drepturi asimilate acestora, ridicate de la bancă şi predate casierilor plătitori până la termenul legal de efectuare a plăţii sumelor respective. Sumele predate casierilor plătitori nu se înregistrează la plăţi în registrul de casă, acestea figurând în soldul casei de la data înmânării sumelor până la data când casierii plătitori justifică sumele primite la casieria entităţii; - verso-ul formularului se completează la restituirea sumelor neachitate, împreună cu actele de plăţi. În situaţia în care spaţiul este insuficient se întocmeşte o listă (anexă) suplimentară care trebuie să conţină toate informaţiile cerute de document.

Circulă la compartimentul financiar-contabil ca anexă la exemplarul 2 al registrului de casă.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

2.3.4. Investiţiile pe termen scurt

O entitate poate înregistra la anumite intervale de timp un excedent al mijloacelor băneşti, care poate fi păstrat la bănci sau poate fi investit în activitatea altor firme. Decizia de participare la finanţarea altor entităţi poate viza o perioadă mai îndelungată (vezi Imobilizările financiare) sau termenul scurt. Operaţiile de finanţare realizate pe o perioadă de până la un an sunt cunoscute în literatura de specialitate sub denumirea de *investiţii financiare pe termen scurt* sau *plasamente de trezorerie*[1].

Remarcă: *Termenul de "investiţii" este folosit în acest context în sens larg, exprimând orice ieşire de disponibilităţi, indiferent de scadenţa recuperării lor şi este*

[1] Munteanu, V., Munteanu, M., Zuca, Şt., *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Volumul 2, Ed. Sylvi, Bucureşti, 2001, p. 145

impus ca denumire pentru prima grupă de conturi a clasei de trezorerie. În general, prin activitate de investiţie se înţelege cheltuirea unor sume, concretizate în realizarea de imobilizări, ale căror efecte depăşesc durata unui exerciţiu financiar. Ca urmare, apreciem că noţiunea "titluri de plasament" ar fi mai potrivită în cazul operaţiilor de finanţare pe termen scurt.

Investiţiile pe termen scurt sunt, în general, reprezentate prin titluri de valoare negociabile achiziţionate pentru a fi revândute în viitorul apropiat la un preţ superior costului de cumpărare, în vederea obţinerii unor câştiguri financiare. Acţiunea cu scop speculativ intervine atunci când se estimează că profitul obţinut din plasarea disponibilităţilor va fi superior dobânzii acordate de bancă pentru o perioadă egală cu cea de deţinere a titlurilor. Având în vedere că titlurile de plasament se concretizează în marea lor majoritate în acţiuni şi obligaţiuni achiziţionate de la terţi, nu este exclusă nici obţinerea unor venituri financiare sub formă de dividende şi dobânzi. În categoria investiţiilor pe termen scurt sunt incluse acţiunile deţinute la entităţile afiliate, obligaţiunile proprii ale entităţii care au fost emise la o dată anterioară şi sunt răscumpărate în vederea anulării sau revânzării, acţiunile şi obligaţiunile achiziţionate de la alte entităţi, certificatele verzi, precum şi alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate (inclusiv depozite bancare constituite) pe termen de până la un an.

De asemenea, în categoria altor investiții pe termen scurt se evidențiază distinct certificatele de emisii de gaze cu efect de seră, care îndeplinesc condițiile de recunoaștere a investițiilor pe termen scurt.[1]

Investiţiile financiare pe termen scurt prezintă următoarele trăsături:[2]

-titlurile din aceeaşi emisiune au aceeaşi valoare şi oferă deţinătorilor drepturi egale;

-sunt titluri negociabile, liber transmisibile;

-pot fi cotate sau nu la bursa de valori.

Investițiile pe termen scurt reprezintă o formă particulară a instrumentelor financiare. "*Termenul de instrument financiar* ilustrează ansamblul de elemente care îl compun mai bine decât alte noțiuni ce au o sferă de cuprindere mult lai restrictivă, cum ar fi: *titlul de valoare* (ce se limitează la acțiuni, obligațiuni etc. Ca înscrisuri ce conferă un drept de proprietate sau de creanță care se tranzacționează pe piețele de capital, la derivatele acestora și la efecte comerciale), *plasamentul* (respectiv, operațiunea de utilizare a economiilor pentru constituirea de depozite bancare și

---

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 294, alin. (3)

[2] Pântea, I. P., *Managementul contabilităţii româneşti*, vol. 1, Ed. Intelcredo, Deva, 1998, p. 396

achiziționarea de active financiare) sau investiția (suma de bani investită sau activele obținute în acest mod)."[1]

Contabilitatea titlurilor de plasament se organizează cu ajutorul conturilor din grupa 50 "Investiţii pe termen scurt".

2.3.4.1. Contabilitatea acţiunilor deţinute la entităţile afiliate

Necesităţile impuse de elaborarea conturilor consolidate la nivelul grupurilor de societăţi au impus o separare netă în contabilitate a operaţiilor (de exploatare, de investiţie şi de finanţare) desfăşurate de o entitate în două categorii:

-operaţii realizate cu entităţile din cadrul grupului;

-operaţii derulate cu terţii din afara grupului.

Dacă acţiunile achiziţionate pe termen scurt provin de la entităţile afiliate[2], evidenţa lor se asigură cu ajutorul contului de activ **501 "Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"**, a cărui funcţiune se prezintă astfel:

Debit	**501 "Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"**		**Credit**
509, 512, 531	- Valoarea la cost de achiziţie a acţiunilor cumpărate de la entităţile afiliate	- Preţul de cesiune al acţiunilor deţinute pe termen scurt la entităţile afiliate, cedate	**461, 512, 531**
768	- Contravaloarea acţiunilor pe termen scurt primite fără plată, potrivit legii	- Pierderea reprezentând diferenţa dintre valoarea contabilă a investiţiilor financiare pe termen scurt şi preţul lor de cesiune	**664**
768	- Diferenţele favorabile din evaluarea la încheierea exerciţiului financiar, a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată	- Diferenţele nefavorabile din evaluarea la încheierea exerciţiului financiar, a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată	**668**
103	- Creşterea valorii activelor financiare disponibile pentru vânzare, inclusă direct în capitalul propriu, în cadrul situaţiilor financiare anuale consolidate	- Ajustarea rezervei de valoare justă, ca urmare a diferenţelor nefavorabile rezultate din evaluarea activelor financiare disponibile pentru vânzare, în cadrul situaţiilor financiare anuale consolidate	**103**
		Valoarea acţiunilor deţinute pe termen scurt la entităţile afiliate	**S.F.D.**

<u>Remarcă:</u> *Aşa cum se va putea constata şi din aspectele abordate la Contabilitatea capitalului social operaţia de subscriere a capitalului social este anterioară depunerii*

[1] Huian, C.M., *Instrumente financiare: tratamente şi opţiuni contabile*, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2008, p. 21

[2] A se vedea şi *Contabilitatea imobilizărilor financiare*

*efective a aporturilor. Pentru situaţiile în care o societate achiziţionează acţiunile în momentul emisiunii (le subscrie) ori dacă valoarea titlurilor achiziţionate se achită total sau parţial la un anumit termen, cumpărătorul înregistrează obligaţii faţă de vânzător până la achitarea contravalorii lor. În cazul investiţiilor pe termen scurt aceste obligaţii sunt evidenţiate prin contul de pasiv **509 "Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt"**, care înregistrează în credit valoarea datorată pentru investiţiile pe termen scurt cumpărate **(501, 505, 506, 508)** şi diferenţele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării datoriilor în valută, reprezentând vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar **(665)**, iar în debit valoarea achitată a investiţiilor pe termen scurt cumpărate **(512, 531)** şi diferenţele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării datoriilor în valută, reprezentând vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau în urma achitării acestora **(765)**. Soldul contului reprezintă valoarea datorată pentru investiţiile pe termen scurt cumpărate. Contul 509 se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II, şi anume:*

***-5091.** "Vărsăminte de efectuat pentru acţiunile deţinute la entităţile afiliate";*

***-5092.** "Vărsăminte de efectuat pentru alte investiţii pe termen scurt".*

***Exemple:**[1]*

1. Cu ocazia unei emisiuni suplimentare de acţiuni la una din entităţile afiliate ("A") se subscriu 10.000 titluri la un cost unitar de 5 lei:

1.	501 "Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"/A	=	5091 "Vărsăminte de efectuat pentru acţiunile deţinute la entităţile afiliate"/A	50.000	50.000

2. Se virează din cont suma datorată societăţii "A" pentru acţiunile subscrise.

2.	5091 "Vărsăminte de efectuat pentru acţiunile deţinute la entităţile afiliate"/A	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	50.000	50.000

3. Se vând 8.000 din acţiunile achiziţionate de la societatea "A" la un preţ de 5,2 lei/buc. Încasarea contravalorii lor se va realiza în termen de 10 zile de la vânzare:

3.	461 "Debitori diverşi"	=	%	41.600	-
			501 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"/A		40.000
			7642 "Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate"		1.600

4. Se încasează contravaloarea celor 8.000 acţiuni "A", vândute anterior, prin virament:

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2011, pp. 297-298

4.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	461 "Debitori diverşi"	41.600	41.600

5. La sfârşitul exerciţiului financiar valoarea de piaţă a unei acţiuni deţinute de la societate "A" este de:

a) 4,80 lei/buc;

b) 5,50 lei/buc.

5a.	668 "Alte cheltuieli financiare"	=	501 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"/A	400	400
	SAU				
5b.	501 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"/A		768 " Alte venituri financiare"	1.000	1.000

2.3.4.2. Contabilitatea obligaţiunilor emise şi răscumpărate

Obligaţiunile proprii sunt titluri de credit care au fost emise în scopul atragerii de resurse de finanţare pe termen lung de la terţi. Potrivit obligaţiilor asumate prin prospectul de emisiune, aceste titluri trebuie răscumpărate şi anulate la scadenţă. Deşi aceasta este regula generală, nu este exclusă răscumpărarea obligaţiunilor înainte de scadenţă fie în scopul anulării, fie pentru revânzare. În ambele cazuri motivaţiile sunt de ordin financiar. Dacă anularea urmăreşte reducerea efortului cu plata dobânzilor până la scadenţa rambursării împrumutului, revânzarea urmăreşte fructificarea unei conjuncturi favorabile din momentul cedării.

Evidenţa acestor titluri de valoare se asigură prin contul de activ **505 "Obligaţiuni emise şi răscumpărate"**, care se debitează cu valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate (**509, 512, 531**) şi se creditează cu valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate, anulate (**161**). Soldul debitor al contului reflectă valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate, existente.

Exemple:

1. La scadenţa rambursării împrumutului obligatar se răscumpără, cu plata în numerar, 50.000 obligaţiuni la nivelul valorii de rambursare (2 lei/buc):

1.	505 "Obligaţiuni emise şi răscumpărate"	=	5311 "Casa în lei"	100.000	100.000

2. Obligaţiunile răscumpărate se anulează:

2.	1618 "Alte împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni"	=	505 "Obligaţiuni emise şi răscumpărate	100.000	100.000

2.3.4.3. Contabilitatea obligaţiunilor emise de alte societăţi

Entităţile pot achiziţiona obligaţiuni emise de alte societăţi în vederea obţinerii de venituri financiare sub formă de dobândă sau din diferenţa de preţ obţinută la revânzarea lor. Evidenţa acestor titluri este asigurată prin contul de activ **506 "Obligaţiuni"**, a cărui funcţiune se prezintă astfel:

Debit	506 "Obligațiuni"		Credit
509, 512, 531	- Valoarea la cost de achiziție a obligațiunilor cumpărate	- Prețul de cesiune al obligațiunilor deținute	461, 512, 531
768	- Diferențele favorabile din evaluarea, la încheierea exercițiului financiar, a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată	- Pierderea reprezentând diferența dintre valoarea contabilă a investițiilor financiare pe termen scurt și prețul lor de cesiune	664
		- Diferențele nefavorabile din evaluarea la încheierea exercițiului financiar, a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată	668
		Valoarea obligațiunilor existente	**SFD**

Exemple:

1. Se cumpără, cu plata prin virament, la bursă un pachet de 5.000 obligațiuni la un preț de 2,65 lei/buc, în vederea revânzării ulterioare la un curs superior. Comisionul brokerului 1% din valoarea tranzacției:

1.	%	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	-	13.382,50
	506 "Obligațiuni"			13.250,00	
	622 "Cheltuieli privind comisioanele și onorariile"			132,50	

2. Se încasează în numerar, de la societatea emitentă a obligațiunilor, dobânda anuală cuvenită de 6 % din valoarea lor nominală (2,50 lei/buc.):

Dobânda anuală $= \frac{\text{Numar de titluri} * \text{Valoarea nominala} * \text{Rata dobanzii}}{100} =$

$\frac{5.000 * 2,50 * 6}{100} = 750\ lei$:

2.	5311 "Casa în lei"	=	762 "Venituri din investiții financiare pe termen scurt"	750	750

3. Ulterior obligațiunile deținute sunt vândute unui terț la prețul de 2,55 lei/buc., cu încasarea ulterioară a contravalorii lor:

3.	%	=	506 "Obligațiuni"	-	13.250
	461 "Debitori diverși"			12.750	
	6642 "Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate"			500	

4. Încasarea prețului de vânzare al obligațiunilor, prin virament bancar:

4.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	461 "Debitori diverși"	12.750	12.750

2.3.4.4. Contabilitatea certificatelor verzi

Certificatul verde[1] este un titlu care atestă producerea din surse regenerabile (eoliană, solară, aerotermală, geotermală, hidrotermală, hidraulică - în centrale cu putere de cel mult 10 MWh -, biomasă, gaz de fermentare a deşeurilor şi a nămolurilor din instalaţii de epurare a apelor uzate şi biogaz) a unei cantităţi de 1 MWh energie electrică, acesta putând fi tranzacţionat de producători, separat de de cantitatea de energie electrică pe care acesta o reprezintă, pe o piaţa reglementată. De la această regulă apar şi excepţii, în funcţie de tipul de energie folosită, starea instalaţiilor folosite la producerea energiei (în cazul centralelor hidroelectrice cu putere de cel mult 10 MWh) şi anul din perioda pentru care se acordă aceste titluri, de la 6 certificate verzi pentru 1 MWh, până la 1 certificat verde pentru 2 MWh.[2]

Operatorul de transport şi sistem emite lunar certificate verzi producătorilor, pentru cantitatea de energie electrică produsă din surse regenerabile de energie şi livrată furnizorilor şi/sau consumatorilor finali.

Producătorii de energie din surse regenerabile, care beneficiază de certificate verzi emise de operatorul de transport şi sistem, potrivit legii, evidenţiază lunar dreptul de a primi certificate verzi prin articolul contabil 445/analitic distinct = 7411. Creanţa aferentă certificatelor verzi se evaluează în funcţie de numărul de certificate verzi de primit şi preţul de tranzacţionare de la data stabilirii acestui drept, publicat de operatorul pieţei de energie electrică (S.C. OPCOM — S.A.). În scopul contabilizării acestei operaţiuni, data stabilirii acestui drept o constituie ultima zi din luna respectivă, dacă nu există alte elemente certe prin care să se poată stabili data dreptului respectiv.

În momentul primirii certificatelor verzi, acestea se evaluează la preţul de tranzacţionare de la data primirii, publicat de operatorul pieţei de energie electrică, iar diferenţa faţă de preţul de tranzacţionare de la data înregistrării creanţei se recunoaşte la alte venituri financiare, respectiv alte cheltuieli financiare, după caz.[3]

Furnizorii de energie electrică şi producătorii obligaţi, potrivit legii, să achiziţioneze anual un număr de certificate verzi înregistrează contravaloarea certificatelor verzi achiziţionate ca o cheltuială cu protecţia mediului înconjurător. Dacă achiziţionarea certificatelor verzi se efectuează înainte de termenele prevăzute

---

[1] Reglementate prin Legea nr. 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii de energie din surse regenerabile de energie, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 577/13.08.2010, cu modificările şi completările ulterioare, art. 2, lit. h)

[2] ∴ Legea nr. 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii de energie din surse regenerabile de energie, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 577/13.08.2010, cu modificările şi completările ulterioare, art. 6, alin. (2)

[3] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 298, alin. (2)

de lege, contravaloarea certificatelor verzi se înregistrează în contul 471, urmând ca la termenele legale să se înregistreze cheltuiala cu protecţia mediului înconjurător.

Cu ocazia vânzării certificatelor verzi se recunoaşte câştigul rezultat, respectiv pierderea înregistrată din vânzarea acestora.

La sfârşitul exerciţiului financiar, certificatele verzi se evaluează la preţul de tranzacţionare publicat de operatorul pieţei de energie electrică pentru ultima tranzacţie, cu reflectarea în rezultatul perioadei a diferenţelor rezultate.

Certificatele verzi anulate, potrivit legii, datorită neutilizării în perioada de valabilitate se evidenţiază pe seama cheltuielilor perioadei (contul 668). Acelaşi tratament contabil se aplică şi în cazul anulării certificatelor verzi obţinute necuvenit de un operator economic acreditat, dacă acestea nu au fost încă tranzacţionate.

Contravaloarea certificatelor verzi a căror tranzacţionare este amânată conform prevederilor Legii nr. 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, se înregistrează în contul 266 "Certificate verzi amânate", pe seama veniturilor înregistrate în avans (contul 472 "Venituri înregistrate în avans"/analitic distinct). Evidenţierea în contabilitate a contravalorii certificatelor verzi a căror tranzacţionare este amânată se efectuează la data constatării dreptului de a le primi, la valoarea determinată în funcţie de numărul de certificate verzi şi preţul de tranzacţionare al certificatelor verzi, publicat de operatorul pieţei de energie electrică.

Prin excepţie de la regulile generale de înregistrare a deprecierilor, la sfârşitul exerciţiului financiar, eventuala pierdere de valoare aferentă certificatelor verzi se recunoaşte pe seama veniturilor înregistrate în avans (articol contabil 472 "Venituri înregistrate în avans"/analitic distinct = 266 "Certificate verzi amânate").[1]

Remarcă: *În perioda 1 iulie 2013 - 31 martie 2017 se amână temporar tranzacţionarea unui număr de certificate verzi pentru fiecare 1 MWh produs şi livrat*[2]*, după cum urmează:*

a) 1 certificat verde pentru centralele hidroelectrice noi, cu puteri instalate de cel mult 10 MW;

b) 1 certificat verde pentru centralele electrice eoliene;

c) 2 certificate verzi pentru centralele electrice solare.

Recuperarea certificatelor verzi amânate se va face începând cu 1 aprilie 2017 pentru centralele hidroelectrice noi şi centralele electrice solare, respectiv începând cu data

---

[1] ∴. *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 301, alin. (2)

[2] ∴. Legea nr. 23/14.03.2014 pentru aprobarea Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr. 57/2013 privind modificarea şi completarea Legii nr. 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie, publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 184/14.03.2014, art. 1, punctul 5

de 1 ianuarie 2018 pentru centralele electrice eoliene, eşalonat cel mult până la data de 30 decembrie 2020.

Evidenţa certificatelor verzi, de natura investiţiilor financiare pe termen scurt, primite de la operatorul pieţei de energie electrică, se asigură prin contul de activ **507 “Certificate verzi pimite”**, a cărui funcţiune se prezintă astfel:

Debit **507 “Certificate verzi primite”** **Credit**

Debit			Credit
445	Valoarea certificatelor verzi primite, cu excepţia celor a căror tranzacţionare a fost amânată, potrivit legii	Valoarea certificatelor verzi vândute	461, 512
266	Valoarea certificatelor verzi primite, dar a căror tranzacţionare a fost amânată iniţial, potrivit legii	Pierderea reprezentând diferenţa dintre valoarea contabilă a certificatelor verzi şi preţul lor de vânzare	664
768	Diferenţele favorabile constatate la data primirii certificatelor verzi, inclusiv a celor a căror tranzacţionare a fost amânată, potrivit legii, reprezentând diferenţa între preţul de tranzacţionare de la data primirii acestora şi preţul de tranzacţionare de la data constatării dreptului de a le primi	Diferenţele nefavorabile din evaluarea, la încheierea exerciţiului financiar, a certificatelor verzi	668
		Certificatele verzi anulate, potrivit legii	668
768	Diferenţele favorabile din evaluarea, la încheierea exerciţiului financiar, a certificatelor verzi		
		Valoarea certificatelor verzi existente	**SFD**

Exemple: 1) Un producător de energie electrică eoliană evidenţiază la sfârşitul lunii octombrie, pentru cei 95 MWH (2 certificate verzi/MWH până în anul 2017) produşi şi livraţi în cursul lunii în reţea, cele 190 certificate verzi la un preţ de tranzacţionare de 136,90 lei/certificat. Potrivit legii, jumătate din numărul de certificate sunt amânate la tranzacţionare:

1.	445 “Subvenţii”/ Certificate verzi	=	7411 “Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri”	13.005,50	13.005,50
	Înregistrat valoarea celor 95 de cerificate verzi admise la tranzacţionare şi, concomitent:				
	266 “Cerificate verzi amânate”		472 “Venituri înregistrate în avans”/Certificate verzi	13.005,50	13.005,50
	Înregistrat valoarea celor 95 de cerificate verzi amânate la tranzacţionare				

2) În cursul lunii următoare se primesc certificatele cuvenite, la un preţ de tranzacţionare de 160 lei pe certificat:

2.	507 "Certificate verzi primite"	=	%	15.200,00	-
			445 "Subvenţii"/ Certificate verzi		13.005,50
			768 "Alte venituri financiare"		2.194,50

3) La sfârşitul lunii noiembrie cantitatea de energie produsă şi livrată în reţea este de 110 MWH, iar numărul de certificate cuvenite este de 220, din care 110 certificate sunt amânate la tranzacţionare. Preţul de tranzacţionare este de 148 lei/certificat:

3.	445 "Subvenţii"/ Certificate verzi	=	7411 "Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri"	16.280	16.280
	Înregistrat valoarea celor 110 de cerificate verzi admise la tranzacţionare şi, concomitent:				
	266 "Cerificate verzi amânate"		472 "Venituri înregistrate în avans"/Certificate verzi	16.280	16.280
	Înregistrat valoarea celor 110 de cerificate verzi amânate la tranzacţionare				

4) În cursul lunii decembrie se primesc certificatele cuvenite, la un preţ de tranzacţionare de 142,50 lei pe certificat:

4.		=	445 "Subvenţii"/ Certificate verzi	-	16.280
	507 "Certificate verzi primite"			15.675	
	668 "Alte cheltuieli financiare"			605	

5) Se vând 100 de certificate verzi la un preţ de 150 lei/certificat, cu încasarea contravalorii lor în cont. Evaluarea ieşirilor de titluri se realizează după metoda FIFO:

- 95 certificate * 160,00 lei/ certificat = 15.200,00 lei;
- 5 certificate * 142,50 lei/ certificat = 712,50 lei;

TOTAL valoare ieşiri 15.912,50 lei.
Preţ de vânzare: 100 buc. * 150 lei/certificat= 15.000,00 lei;
Pierdere din vânzare 912,50 lei.

5.	%	=	507 "Certificate verzi primite"	-	15.912,50
	5121 "Conturi la bănci în lei"			15.000,00	
	6642 "Pierderi din investiţiile pe termen scurt cedate"			912,50	

6) La sfârşitul exerciţiului financiar cantitatea de energie produsă şi livrată în reţea este de 80 MWH, iar numărul de cerificate cuvenite este de 160, din care 80

certificate sunt amânate la tranzacţionare. Preţul de tranzacţionare este de 135 lei/certificat:

6.	445 "Subvenţii"/ Certificate verzi	=	7411 "Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri"	10.800	10.800
	Înregistrat valoarea celor 80 de cerificate verzi admise la tranzacţionare şi, concomitent:				
	266 "Cerificate verzi amânate"		472 "Venituri înregistrate în avans"/Certificate verzi	10.800	10.800
	Înregistrat valoarea celor 80 de cerificate verzi amânate la tranzacţionare				

7) Concomitent, se înregistrează diferenţele nefavorabile din evaluarea la închiderea exerciţiului financiar, atât pentru certificatele verzi aflate în stoc cât şi pentru certificatele verzi amânate la tranzacţionare (Potrivit Omfp. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 301, alin. (3) la sfârşitul exercițiului financiar, entitățile beneficiare de certificate verzi amânate, reflectate în contul 266, nu înregistrează în contabilitate eventualul plus de valoare aferent acestora, determinat în funcție de prețul de tranzacționare publicat de operatorul pieței de energie electrică (S.C. OPCOM — S.A.) pentru ultima tranzacție):

Certificate verzi netranzacţionate (95 + 110 – 100) 105 buc.
-valoare la preţ de înregistrare: 105 buc. * 142,50 lei/buc. = 14.962,50 lei;
-valoare la preţ 31.12: 105 buc. * 135,00 lei/buc. = 14.175,00 lei;
Pierdere de valoare 787,50 lei.

Certificate verzi amânate la tranzacţionare (95 + 110 + 80) 285 buc., din care:
-valoare la preţ de înregistrare:
-pentru luna octombrie: 95 buc. * 136,90 lei/buc. = 13.005,50 lei;
-pentru luna noiembrie: 110 buc. * 148,00 lei/buc. = 16.280,00 lei;
-pentru luna decembrie: 80 buc. * 135,00 lei/buc. = 10.800,00 lei;
TOTAL 285 buc. 40.085,50 lei;
-valoare la preţ 31.12: 285 buc. * 135,00 lei/buc. = 38.475,00 lei;
Pierdere de valoare 1.610,50 lei.

7.	668 "Alte cheltuieli financiare"	=	507 "Certificate verzi primite"	787,50	787,50
	şi, concomitent				
	472 "Venituri înregistrate în avans"/Certificate verzi		266 "Cerificate verzi amânate"	1.610,50	1.610,50

8) În cursul lunii ianuarie se primesc certificatele cuvenite, la un preţ de tranzacţionare de 140,00 lei pe certificat:

8.	507 "Certificate verzi primite"	=	%	11.200,00	-
			445 "Subvenţii"/ Certificate verzi		10.800
			768 "Alte venituri financiare"		400

9) De asemenea, se vând integral certificatele deţinute la preţul de 146 lei/certificat, cu încasarea ulterioară a contravalorii lor:

- 105 certificate * 135,00 lei/buc. = 14.175,00 lei;
- 80 certificate * 140,00 lei/buc. = <u>11.200,00 lei;</u>

TOTAL valoare ieşiri 25.375,00 lei.
Preţ de vânzare: 185 buc. * 146 lei/certificat = <u>27.010,00 lei;</u>
Câştig din vânzare 1.635,00 lei.

9.	461 "Debitori diverşi"	=	%	27.010	-
			507 "Certificate verzi primite"		25.375
			7642 "Câştiguri din investiţiile pe termen scurt cedate"		1.635

<u>Remarcă:</u> *Furnizorii de energie electrică sunt obligaţi să achiziţioneze anual un număr de certificate verzi echivalent cu produsul dintre valoarea cotei anuale obligatorii de achiziţie a certificatelor verzi stabilită pentru anul respectiv şi cantitatea de energie electrică exprimată în MWh furnizată anual consumatorilor finali.*

10) În luna ianuarie se achiziţionează certificate verzi pentru producţia de energie electrică estimată pentru primul trimestru al anului curent, 350 MWh. Cota obligatorie estimată de achiziţie de certificate verzi de către operatorii economici care au obligaţia achiziţiei de certificate verzi, pentru anul 2016[1], se stabileşte la valoarea de 0,317 certificate verzi/MWh[2]. Rezultă că, entitatea în cauză trebuie să achiziţioneze 350 MWh*0,317 CV/MWh = 110,95 certificate verzi ≈ 111 certificate; costul de achiziţie 131,08 lei/CV:

10.	471 "Cheltuieli înregistrate în avans"	=	401 "Furnizori"	14.549,88	14.549,88

11) La sfârşitul lunii ianuarie se înregistrează consumul certificatelor verzi, corespunzătoare producţiei şi distribuţiei de energie electrică din cursul lunii, 143 MWh: numărul certificatelor consumate: 143 MWh*0,317 CV/MWh = 45,331 certificate verzi ≈ 45 certificate; valoarea contabilă a certificatelor consumate 45 CV * 131,08 lei/certificat = 5.898,60 lei:

---

[1] *http://lege5.ro/en/Gratuit/ha4dmojvg4/ordinul-nr-183-2015-privind-stabilirea-cotei-obligatorii-estimate-de-achizitie-de-certificate-verzi-aferenta-anului-2016*, accesat la 6.02.2016

[2] Pentru anul 2018 cota obligatorie estimată de achiziţie de certificate verzi este de 0,346 CV/MWh, potrivit Ordinului Preşedintelui Autorităţii Naţionale de Reglementare în Domeniul Energiei nr. 110/12.12.2017 privind stabilirea cotei obligatorii estimate de achiziţie de certificate verzi, aferentă anului 2018, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 997/15.12.2017

11.	652 "Cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător"	=	471 "Cheltuieli înregistrate în avans"	5.898,60	5.898,60

Remarcă: *Începând cu data de 1 aprilie 2017 tratamentul contabil al certificatelor verzi se modifică conform alin. (3) - (6).*
(3) Certificatele verzi evidenţiate în contul 507 "Certificate verzi" primite la data de 1 aprilie 2017 au tratamentul contabil prevăzut până la intrarea în vigoare a prevederilor Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr. 24/2017 privind modificarea şi completarea Legii nr. 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie şi pentru modificarea unor acte normative.
(4) Certificatele verzi primite, inclusiv cele amânate de la tranzacţionare, după data de 1 aprilie 2017 se evidenţiază numeric extracontabil în contul 804 "Certificate verzi".
(5) Certificatele verzi evidenţiate în contul 804 "Certificate verzi" se recunosc la venituri în contul 768 "Alte venituri financiare", la momentul tranzacţionării acestora.
(6) Certificatele verzi amânate de la tranzacţionare şi existente la data de 1 aprilie 2017 în soldul contului 266 "Certificate verzi amânate", respectiv 472 "Venituri înregistrate în avans"/analitic distinct, se evidenţiază numeric în debitul contului 804 "Certificate verzi" şi concomitent se efectuează operaţiunea de stornare a contravalorii acestora (articol contabil 472 "Venituri înregistrate în avans"/analitic distinct = 266 "Certificate verzi amânate").[1]

12) La data de 1 aprilie 2017 un producător de energie electrică deţine în stoc un număr de 800 de certificate verzi amânate la tranzacţionare înregistrate în contabilitate la valoarea de 142,63 lei/cerificat (114.104 lei):

12.	804 "Certificate verzi"	=		800	-
	Înregistrat valoarea celor 800 de cerificate verzi amânate la tranzacţionare şi, concomitent:				
	472 "Venituri înregistrate în avans"/Certificate verzi		266 "Cerificate verzi amânate"	114.104	114.104
	Înregistrat ştornarea valorii celor 800 de cerificate verzi amânate la tranzacţionare (114.104 lei)				

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 895/16.06.2017 pentru aprobarea Sistemului de Raportare contabilă la 30 iunie 2017 a operatorilor economici, precum şi pentru reglementarea unor aspecte contabile*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 463/21.06.2017

2.3.4.5. Contabilitatea altor investiţii financiare pe termen scurt şi creanţelor asimilate

O entitate poate achiziţiona de la terţi, în vederea deţinerii pe termen scurt, şi alte titluri de plasament decât acţiuni şi obligaţiuni, cum sunt: titluri de stat, certificate de investitor, certificate de trezorerie etc. De asemenea, pot fi constituite depozite pe termen scurt, în lei şi în valută, la bănci sau pot fi acordate împrumuturi pe termen scurt altor entităţi (în măsura în care o asemenea operaţie este permisă de legislaţie). În categoria altor investiţii pe termen scurt se evidenţiază distinct certificatele de emisii de gaze cu efect de seră cumpărate, care îndeplinesc condiţiile de recunoaştere a investiţiilor pe termen scurt.[1]

Pentru evidenţa operaţiunilor menţionate intervine contul de activ **508 "Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate"**, care înregistrează în debit valoarea la cost de achiziţie a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate cumpărate (**509, 512, 531**) şi diferenţele favorabile de curs valutar aferente altor valori de trezorerie cum sunt depozitele pe termen scurt în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (**765**), iar în credit preţul de cesiune al altor investiţii pe termen scurt (**461, 512, 531**), pierderea reprezentând diferenţa dintre valoarea contabilă a investiţiilor financiare pe termen scurt şi preţul lor de cesiune (**664**) şi diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente altor valori de trezorerie cum sunt depozitele pe termen scurt în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau la lichidarea lor (**665**). Soldul debitor al contului reflectă valoarea altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate existente.

Pentru evidenţa separată a dobânzilor aferente investiţiilor pe termen scurt şi creanţelor asimilate contul 508 "Alte investiţii financiare pe termen scurt şi creanţe asimilate" se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II:

-5081 "Alte titluri de plasament";

-5088 "Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament".

Exemplu:[2] Se constituie la 1.11.N un depozit bancar de 100.000 USD, pe 3 luni, la un curs de 4,10 lei/USD, cu o dobândă anuală de 0,6%. Evoluţia cursului în lei al monedei americane se prezintă astfel:

-30.11.N – 4,09 lei/USD;

-31.12.N –4,095 lei/USD;

-31.01.N+1 – 4,11 lei/USD;

-1.02.N+2 – 4,111 lei/USD.

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 294, alin. (3)

[2] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediţia a II-a, revizuită şi adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2016, pp. 273-276

1. Constituirea depozitului: 100.000 USD * 4,10 lei/USD = 410.000 lei:

1.	5081 "Alte titluri de plasament"	=	5124 "Conturi la bănci în valută"	410.000	410.000

2. La 30.11.N se înregistrează dobânda aferentă primei luni:

$$\text{Dobânda lunară} = \frac{\text{Valoare depozit} * \text{Rata dobanzii} * \text{Numar de luni}}{100*12} = \frac{100.000*0,6*1}{100*12} = 50 \text{ USD} * 4,09 \text{ lei/USD} = 204,50 \text{ lei:}$$

2.	5088 "Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament" 50 USD * 4,09 lei/USD = 204,50 lei	=	762 "Venituri din investiţii financiare pe termen scurt"	204,50	204,50

3. Se actualizează valoarea depozitului la nivelul cursului de schimb valabil la sfârşitul lunii noiembrie:

3.	6651 "Diferenţe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută" - valoare depozit la curs înreg.: 100.000 USD * 4,10 lei/USD = 410.000 lei; - valoare depozit la curs 30.11.N: 100.000 USD * 4,09 lei/USD = 409.000 lei; Diferenţă de curs valutar nefavorabilă: 1.000 lei.	=	5081 "Alte titluri de plasament"	1.000	1.000

4. La 31.12.N se înregistrează dobânda aferentă lunii curente: 50 USD * 4,095 lei/USD = 204,75 lei:

4.	5088 "Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament" 50 USD * 4,095 lei/USD = 204,75 lei.	=	762 "Venituri din investiţii financiare pe termen scurt"	204,75	204,75

5) La sfârşitul anului se înregistrează diferenţa de curs valutar aferentă dobânzii înregistrate în luna noiembrie:

5.	5088 "Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament" - dobânda la cursul înregistrării: 50 USD * 4,090 lei/USD = 204,50 lei; - dobânda la curs 31.12.N: 50 USD * 4,095 lei/USD = 204,75 lei; Diferenţă de curs valutar favorabilă: 0,25 lei.	=	7651 "Diferenţe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"	0,25	0,25

6) Concomitent, se actualizează la nivelul cursului de închidere valoarea depozitului constituit:

6.	5081 "Alte titluri de plasament"	=	7651 "Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"	500	500
	- valoare depozit la curs 30.11.N: 100.000 USD * 4,09 lei/USD = 409.000 lei; - valoare depozit la curs 31.12.N: 100.000 USD * 4,095 lei/USD=409.500 lei; Diferență de curs valutar favorabilă: 500 lei.				

7) La 31.01.N+1 se înregistrează dobânda aferentă lunii curente: 50 USD * 4,11 lei/USD = 205,50 lei:

7.	5088 "Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament"	=	762 "Venituri din investiții financiare pe termen scurt"	205,50	205,50
	50 USD * 4,11 lei/USD = 205,50 lei.				

8) La sfârșitul lunii ianuarie se înregistrează diferența de curs valutar aferentă dobânzii totale (50 + 50) USD înregistrată la sfârșitul anului precedent:

8.	5088 "Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament"	=	7651 "Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"	1,50	1,50
	- dobânda la cursul 31.01.N+1: 100 USD * 4,110 lei/USD = 411,00 lei; - dobânda la curs 31.12.N: 100 USD * 4,095 lei/USD = 409,50 lei; Diferență de curs valutar favorabilă: 1,50 lei.				

9. Concomitent, se actualizează la nivelul cursului de la sfârșitul lunii ianuarie valoarea depozitului constituit:

9.	5081 "Alte titluri de plasament"	=	7651 "Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"	1.500	1.500
	- valoare depozit la curs 31.01.N+1: 100.000 USD * 4,110 lei/USD= 411.000 lei; - valoare depozit la curs 31.12.N: 100.000 USD *4,095 lei/USD= 409.500 lei; Diferență de curs valutar favorabilă: 1.500 lei.				

10. La 1.02.N+1 se lichidează depozitul (100.000 USD) și se încasează dobânda aferentă (150 USD):

10.	5124 "Conturi la bănci în valută" = %		411.716,65	-
		5081 "Alte titluri de plasament"		411.000,00
		5088 "Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament"		616,50
		7651 "Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"		100,15
	1- Valoarea încasărilor la curs zi: 100.150 USD * 4,111 lei/USD= 411.716,65 lei; 2- Valoare depozit la curs 31.01.N+1: 100.000 USD * 4,11 lei/USD=411.000,00 lei; 3- Valoare dobândă la curs 31.01.N+1: 150 USD * 4,11 lei/USD = 616,50 lei; 4- Valoarea încasărilor la curs înregistrare (2+3) 411.616,50 lei; 5- Difer. de curs valutar favorabilă (1 – 4) 100,15 lei.			

2.3.5. Decontările prin conturile bancare

Activitatea desfăşurată de entităţi generează relaţii de decontare cu terţii, care se concretizează în operaţii de încasări şi plăţi. Din punct de vedere practic, "fluxurile băneşti ale unei entități se derulează prin casierie (adică, în numerar) sau prin conturile bancare (curente și de acreditive), fie în monedă națională, fie în valută."[1]

Operaţiile de încasări şi plăţi fără numerar deţin ponderea cea mai însemnată în cadrul decontărilor cu terţii. Prin conturile bancare se desfăşoară o gamă diversă de operaţiuni, referitoare la: valorile de încasat, disponibilităţile în lei şi în valută, creditele bancare pe termen scurt, respectiv dobânzile aferente disponibilităţilor aflate în conturi şi creditelor primite.

2.3.5.1. Contabilitatea valorilor de încasat

Valorile de încasat sunt reprezentate prin titlurile de valoare care pot fi transformate de beneficiarul lor în lichidităţi prin depunere la bancă. Sunt incluse în această categorie cecurile şi efectele comerciale primite de la clienţi.

Cecul este un instrument de plată utilizat la decontările comerciale dintre titularii de conturi care au disponibilul necesar la bancă. Circuitul său se realizează, de

[1] Huian, M. C., *Contabilitatea activelor și datoriilor financiare la societățile comerciale*, Editura Universității "Alexandru Ioan Cuza" Iași, 2013, p. 33

regulă, între trei persoane: trăgător, tras şi beneficiar. Instrumentul este creat de tras care, în baza disponibilul deţinut la o societate bancară, dă ordin acesteia să plătească la prezentare o sumă de bani unei terţe persoane sau trăgătorului, aflate în calitatea de beneficiari. Vânzătorul depune la banca cumpărătorului cecul primit de la acesta şi încasează contravaloarea livrărilor efectuate.

Efectele comerciale sunt titluri de credit comercial utilizate pentru decontări la scadenţă între partenerii de afaceri. Se includ în această categorie trata, biletul la ordin şi warantul (vezi şi "Contabilitatea decontărilor cu furnizorii şi clienţii"). Efectele primite de la clienţi pot fi valorificate de beneficiar astfel:[1]

- sunt cedate înainte de scadenţă furnizorilor (dacă sunt acceptate) pentru stingerea propriilor obligaţii (operaţie cunoscută sub numele de andosare sau avalizare);
- sunt depuse la bancă înainte de scadenţă, încasându-se contravaloarea lor, mai puţin scontul (dobânda aferentă perioadei rămase până la scadenţa efectului comercial) şi comisionul reţinute de bancă (operaţie cunoscută sub denumirea de scontare);
- sunt păstrate până la scadenţă şi se încasează suma de la debitor.

Subliniem faptul că, la scontare, beneficiarul sumei rămâne solidar răspunzător faţă de bancă alături de clientul său, până la scadenţa efectului de comerţ, ceea ce înseamnă că banca poate recupera contravaloarea efectului de la beneficiar în cazul insolvabilităţii debitorului.

Contabilitatea cecurilor şi efectelor comerciale primite de la clienţi se realizează cu ajutorul contului de activ **511 "Valori de încasat"**. În debitul contului se înregistrează: valoarea cecurilor şi a efectelor comerciale primite de la clienţi (**411, 413**), iar în credit valoarea cecurilor şi a efectelor comerciale încasate (**512**) şi valoarea sconturilor acordate (**667**). Soldul contului reprezintă valoarea cecurilor şi a efectelor comerciale neîncasate.

Pentru a asigura evidenţa separată a cecurilor şi a efectelor comerciale primite de la clienţi, respectiv a celor depuse spre scontare, contul 511 se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 5112 "Cecuri de încasat";
- 5113 "Efecte de încasat";
- 5114 "Efecte remise spre scontare".

Exemple:[2]

1. Se facturează unui client o lucrare de reparaţie în valoare de 50.000 lei cu TVA de 19%:

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2011, p. 303
[2] Idem, pp. 304-305

1.	4111 "Clienţi"	=	% 704 "Venituri din servicii prestate" 4427 "TVA colectată"	59.500	- 50.000 9.500

2. Pentru creanţa faţă de client se primeşte de la acesta un cec:

2.	5112 "Cecuri de încasat"	=	4111 "Clienţi"	59.500	59.500

3. Se livrează unui beneficiar un lot de produse finite facturate la 200.000 lei cu TVA de 38.000 lei:

3.	4111 "Clienţi"	=	% 7015 "Venituri din vânzarea produselor finite" 4427 "TVA colectată"	238.000	 200.000 38.000

4. Pentru creanţa faţă de client se acceptă decontarea printr-un efect de comerţ cu scadenţa peste 60 de zile:

4.	413 "Efecte de primit"	=	4111 "Clienţi"	238.000	238.000

5. Se depune la bancă şi se încasează cecul primit de la client în valoare de 59.500 lei:

5a.	581 "Viramente interne"	=	5113 "Efecte de încasat"	59.500	59.500
	Depunerea cecului spre încasare				
5b.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	581 "Viramente interne"	59.500	59.500
	Încasarea contravalorii cecului depus la bancă				

6. Se primeşte efectul comercial de la beneficiarul produselor finite în valoare de 238.000 lei:

6.	5113 "Efecte de încasat"	=	413 "Efecte de primit"	238.000	238.000

7. Efectul comercial primit de la client se valorifică astfel:

a) – se cedează unui furnizor de materii prime faţă de care entitatea are o datorie de 300.000 lei (inclusiv TVA), diferenţa achitându-se din cont:

7a.	401 "Furnizori"	=	% 5113 "Efecte de încasat" 5121 "Conturi la bănci în lei"	300.000	- 238.000 62.000

b) – se depune la bancă spre scontare cu 45 de zile înainte de scadenţă şi se încasează valoarea netă a efectului, după reţinerea agio-ului bancar (taxa scontului 6% pe an şi comision bancar 0,5%):

- Valoare efect 238.000 lei;

$$\text{- Scont reţinut} = \frac{\text{Val. efect} * \text{Taxa scont} * \text{Nr. de zile pana la scadenta}}{100 * 360} =$$

$$\frac{238.000 * 6 * 45}{100 * 360} = 1.785 \text{ lei;}$$

- Comision bancar 238.000 * 0,5% = 1.190 lei;
- Total reţineri (agio bancar) 2.975 lei;
- Suma netă încasată 235.025 lei.

7b.	5114 "Efecte remise spre scontare"	=	5113 "Efecte de încasat"	238.000	238.000
	Depunerea efectului spre scontare				
	%	=	5114 "Efecte remise spre scontare"	-	238.000
	5121 "Conturi la bănci în lei"			235.025	
	667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"			1.785	
	627 "Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"			1.190	
	Încasarea contravalorii efectului comercial scontat mai puţin agio-ul reţinut de bancă				

Remarcă: *Concomitent cu scontarea efectului comercial, valoarea acestuia se înregistrează în contul extrapatrimonial 8037 "Efecte scontate neajunse la scadenţă" unde va rămâne reflectat până la scadenţă.*

D 8037	C
238.000	

c) – se aşteaptă scadenţa; se depune la bancă şi se încasează efectul comercial scadent:

7c.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	5113 "Efecte de încasat"	238.000	238.000

Remarcă: *Pentru varianta 7b. (efectul comercial a fost scontat înainte de scadenţă) efectul de comerţ scadent este înregistrat în creditul contului 8037 "Efecte scontate neajunse la scadenţă".*

D 8037	C
	238.000

2.3.5.2. Contabilitatea decontărilor prin conturile curente şi a dobânzilor aferente

Cea mai mare parte din disponibilităţile unei entităţi nu sunt păstrate la sediul acestora (în casieria entităţii), ci în conturi curente deschise la bănci. Mai mult, majoritatea operaţiilor de încasări şi plăţi se derulează prin intermediul conturilor bancare. Banca Naţională a României, prin reglementările specifice, impune entităţilor

derularea prin bancă a operaţiilor de decontare peste o anumită sumă. Deşi contestate adeseori, aceste reglementări au la bază raţiuni practice: securitatea numerarului pe timpul păstrării, securitatea numerarului pe timpul transportului şi decontării, reducerea cheltuielilor ocazionate de decontare (mai ales atunci când sediile plătitorului şi ale beneficiarului sunt situate în localităţi diferite), reducerea masei monetare aflată în circulaţie şi, de ce nu, un mai bun control al provenienţei şi destinaţiei banilor. De asemenea, prin reglementările specifice domeniului, operaţiile de încasări şi plăţi în numerar efectuate de persoane juridice, persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale, întreprinderi familiale, liber profesionişti, persoane fizice care desfăşoară activităţi în mod independent, asocieri şi alte entităţi cu sau fără personalitate juridică de la/către oricare dintre aceste categorii de persoane se vor realiza numai prin instrumente de plată fără numerar.

Prin excepţie de la prevederile anterioare se pot efectua operaţiuni de încasări şi plăţi în numerar, în următoarele condiţii:

- încasări de la persoanele prevăzute anterior, în limita unui plafon zilnic de 5.000 lei de la o persoană;
- încasări efectuate de către magazinele de tipul cash and carry, care sunt organizate şi funcţionează în baza legislaţiei în vigoare, de la persoanele prevăzute anterior, în limita unui plafon zilnic de 10.000 lei de la o persoană;
- plăţi către persoanele prevăzute anterior, în limita unui plafon zilnic de 5.000 lei/persoană, dar nu mai mult de un plafon total de 10.000 lei/zi;
- plăţi către magazinele de tipul cash and carry, care sunt organizate şi funcţionează în baza legislaţiei în vigoare, în limita unui plafon zilnic total de 10.000 lei;
- plăţi din avansuri spre decontare, în limita unui plafon zilnic de 5.000 lei, stabilit pentru fiecare persoană care a primit avansuri spre decontare.

"Sunt interzise încasările fragmentate în numerar de la beneficiari pentru facturile a căror valoare este mai mare de 5.000 lei şi, respectiv, de 10.000 lei, în cazul magazinelor de tipul cash and carry, precum şi fragmentarea facturilor pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii a căror valoare este mai mare de 5.000 lei, respectiv de 10.000 lei."[1]

De asemenea, sunt interzise plăţile fragmentate în numerar către furnizorii de bunuri şi servicii pentru facturile a căror valoare este mai mare de 5.000 lei şi, respectiv, de 10.000 lei, către magazinele de tipul cash and carry. Persoanele prevăzute anterior pot achita facturile cu valori care depăşesc plafonul de 5.000 lei, către furnizorii de bunuri şi servicii, respectiv de 10.000 lei, către magazinele de tipul

[1] Legea nr. 70/2.04.2015 pentru întărirea disciplinei financiare privind operaţiunile de încasări şi plăţi în numerar şi pentru modificarea şi completarea Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr. 193/2002 privind introducerea sistemelor moderne de plată, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 242/9.04.2015, art. 3, alin. (2)

cash and carry, astfel: 5.000 lei/10.000 lei în numerar, suma care depăşeşte acest plafon putând fi achitată numai prin instrumente de plată fără numerar.

Operaţiile de decontare prin virament constau în transferarea unei sume din contul plătitorului (debitorului) deschis la bancă în contul beneficiarului (creditorului), deschis la aceeaşi bancă sau la alta. Regula generală este că plăţile se efectuează în limita lichidităţilor existente. Băncile pot accepta să efectueze plăţi şi peste nivelul disponibilităţilor, în limita unui plafon, situaţie în care entitatea beneficiară primeşte un *credit de trezorerie* (credit în cont descoperit, credit în contul curent sau linie de creditare).

Plăţile din contul debitorului au la bază consimţământul sau iniţiativa acestuia, cu excepţia celor care reprezintă obligaţii stabilite prin titluri executorii, în limita disponibilităţilor din cont şi a creditelor contractate.[1]

Contabilitatea operaţiilor de încasări şi plăţi efectuate prin bancă se realizează cu ajutorul contului bifuncţional **512 "Conturi curente la bănci"**, care se debitează cu sumele încasate şi se creditează cu plăţile efectuate. Soldul debitor reflectă disponibilităţile existente, iar cel creditor, creditele primite. Funcţiunea completă a contului 512 se prezintă astfel:

Debit	**512 "Conturi curente la bănci"**		**Credit**
581	- Sumele depuse sau virate în cont, rezultate din încasările în numerar, din cecuri, din alte conturi bancare, din acreditive etc.	- Sumele ridicate în numerar din cont sau virate în alt cont de trezorerie	581
445	- Valoarea subvenţiilor primite şi încasate	- Sumele plătite reprezentând rambursarea împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni	161
109, 141	- Valoarea sumei încasate din vânzarea acţiunilor proprii	- Creditele pe termen lung şi scurt rambursate	162, 519
161	- Suma împrumuturilor obţinute prin emisiuni de obligaţiuni	- Sumele restituite entităţilor afiliate, entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun sau altor entităţi	451, 453, 166
162, 519	- Creditele bancare pe termen lung şi scurt încasate	- Sumele plătite reprezentând rambursarea altor împrumuturi şi datorii asimilate, precum şi garanţiile de bună execuţie restituite terţilor	167
166, 451, 453	- Sumele încasate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun		
167	- Sumele încasate reprezentând alte împrumuturi şi datorii asimilate	- Valoarea de achiziţie a imobilizărilor financiare şi a investiţiilor pe termen scurt cumpărate	261, 262, 263, 265, 501, 505, 506, 508
267	- Valoarea creanţelor imobilizate şi a dobânzilor aferente încasate, precum şi a garanţiilor restituite	- Vărsămintele efectuate pentru partea neachitată a imobilizărilor financiare şi a investiţiilor pe termen scurt	269, 509
411, 413	- Sumele încasate de la clienţi		

[1] Munteanu, V., Munteanu, M., Zuca, Şt., *Op. cit.*, p. 167

Debit	512 "Conturi curente la bănci"		Credit
428	- Sumele recuperate din debite ale personalului	- Sumele achitate coparticipanţilor sau virate ca rezultat al operaţiilor în coparticipaţie	458
4428	- Taxa pe valoarea adăugată de recuperat, încasată de la bugetul statului	- Suma dobânzilor plătite	168, 518, 519, 666
		- Valoarea împrumuturilor acordate pe termen lung	267
448, 438	- Sumele restituite de la buget, reprezentând vărsăminte efectuate în plus în relaţia cu bugetul statului şi asigurările sociale	- Plăţile efectuate către furnizori de bunuri şi servicii, inclusiv prin intermediul efectelor comerciale	401, 403, 404, 405
		- Plăţile efectuate către personalul entităţii	421, 423, 424, 425, 426, 428
455	- Sumele lăsate temporar la dispoziţia entităţii de către acţionari/asociaţi	- Sumele achitate terţilor, reprezentând reţineri sau popriri din salarii	427
456	- Sumele depuse ca aport în numerar la capitalul social	- Partea din subvenţiile aferente activelor sau veniturilor, restituită	4751, 4752, 472
458	- Sumele primite ca rezultat al operaţiilor în participaţie	- Plăţile ocazionate de înfiinţarea sau dezvoltarea entităţii	201
461	- Sumele încasate de la debitori diverşi	- Sumele achitate colaboratorilor	401
462	- Sumele încasate de la creditori diverşi	- Cheltuielile legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii, atunci când nu sunt îndeplinite condiţiile pentru recunoaşterea lor ca imobilizări necorporale	149
472	- Sumele încasate în avans şi care privesc exerciţiile următoare		
473	- Sumele încasate, în curs de clarificare	- Alte cheltuieli legate de răscumpărarea instrumentelor de capitaluri proprii	149
481, 482	- Sumele virate unităţii de către subunităţi (în contabilitatea unităţii) sau subunităţilor, de către unitate (în contabilitatea subunităţilor)	- Sumele achitate reprezentând cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile, redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile, primele de asigurare, studiile şi cercetările, comisioanele şi onorariile, protocol, deplasări, detaşări, transferări, poştale şi taxe de telecomunicaţii, sume achitate pentru alte servicii executate de terţi	611 la 614, 622 la 626, 628
501, 506, 508, 764	- Valoarea investiţiilor pe termen scurt cedate, inclusiv a diferenţelor favorabile din cedare		
511	- Valoarea cecurilor şi a efectelor comerciale încasate		
706	- Sumele încasate reprezentând redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii		
708	- Sumele încasate din activităţi diverse	- Valoarea serviciilor bancare plătite	627
766	- Sumele încasate reprezentând dobânzile aferente disponibilităţilor în conturi la bănci, precum şi cele aferente creanţelor imobilizate	- Plăţile efectuate reprezentând alte cheltuieli de exploatare	658
		- Sumele plătite anticipat	471
518	- Dobânzile încasate aferente	- Sumele plătite pentru acţiuni	109

Debit	512 "Conturi curente la bănci"		Credit
	disponibilităţilor aflate în conturile curente	proprii răscumpărate	
741	- Sumele încasate reprezentând subvenţii aferente veniturilor	- Valoarea sconturilor reţinute de bănci	667
758	- Sumele încasate reprezentând alte venituri din exploatare	- Sumele achitate reprezentând contribuţia la asigurările sociale şi la asigurările sociale de sănătate	431
761, 762	- Sumele încasate reprezentând dividendele pentru participaţiile la capitalul altor societăţi	- Sumele achitate reprezentând contribuţia entităţii şi a personalului la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj	437
764	- Sumele încasate din investiţii financiare cedate	- Sumele virate asigurărilor sociale reflectate ca alte datorii sociale	438
767	- Valoarea sconturilor încasate de la furnizori sau alţi creditori	- Sumele virate reprezentând contribuţia unităţii la schemele de pensii facultative, respectiv la primele de asigurare voluntară de sănătate	438
519	- Creditele bancare pe termen scurt, acordate de bancă pentru nevoi temporare, prin conturi bancare distincte	- Sumele plătite la buget, reprezentând impozitul pe profit/venit	441
765	- Diferenţele favorabile de curs valutar, aferente operaţiunilor efectuate în valută în cursul perioadei sau disponibilităţilor la bancă, în valută, existente la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	- Plata către buget a taxei pe valoarea adăugată datorate şi a taxei pe valoarea adăugată plătite în vamă	4423, 4426
768	- Diferenţele favorabile, aferente operaţiunilor cu decontare în funcţie de cursul unei valute, în cursul exerciţiului	- Plata către buget a impozitului pe venituri de natura salariilor	444
		- Plăţile efectuate către organismele publice privind taxele şi vărsămintele asimilate datorate	447
		- Plata către bugetul de stat a accizelor, altor impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	446,448
		- Sumele achitate acţionarilor/ asociaţilor	455, 456
		- Sumele achitate acţionarilor/ asociaţilor din dividendele cuvenite	457
		- Taxele de mediu achitate	652
		- Sumele achitate creditorilor diverşi	462
		- Restituirea sumelor aflate în curs de clarificare	473
		- Plăţile efectuate reprezentând sume transferate între unitate şi subunităţi	481, 482
		- Diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente operaţiunilor în	665

Debit	512 "Conturi curente la bănci"		Credit
		valută, efectuate în cursul perioadei, sau disponibilităţilor aflate în conturi la bancă în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	
		- Diferenţele nefavorabile, aferente operaţiunilor cu decontare în funcţie de cursul unei valute, în cursul perioadei	668
S.F.C.	**Creditele primite**	**Disponibilităţile în lei şi în valută**	**S.F.D.**

Contul 512 "Conturi curente la bănci" se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

-5121 "Conturi la bănci în lei";

-5124 "Conturi la bănci în valută";

-5125 "Sume în curs de decontare" rezervat pentru a reflecta, în baza documentelor justificative primite de entitate, sumele virate sau depuse la bănci ori prin mandat poştal, care n-au apărut încă în extrasele de cont;

-5126 "Conturi la bănci în lei - TVA defalcat"[1]

-5127 "Conturi la bănci în valută - TVA defalcat"[2].

Ultimul cont este rezervat pentru a reflecta, în baza documentelor justificative primite de entitate, sumele virate sau depuse la bănci ori prin mandat poştal, care n-au apărut încă în extrasele de cont.

Contabilitatea analitică a decontărilor efectuate prin conturile curente se dezvoltă în analitic pe fiecare bancă. Dacă entitatea are deschise mai multe conturi la aceeaşi bancă, contabilitatea analitică se organizează şi pe fiecare cont. În cazul decontărilor şi disponibilităţilor în valută evidenţa analitică trebuie realizată pe fiecare valută în parte.

Pentru disponibilităţile păstrate în conturi la bănci entităţile primesc dobânda la vedere practicată de bancă (dacă se acordă), care se reflectă ca un venit financiar. Dacă entitatea a beneficiat în cursul perioadei de credite de trezorerie, pentru perioada de creditare, va datora băncii dobândă, reprezentând o cheltuială financiară. Mai mult, în cursul aceleiaşi perioade o entitate poate înregistra dobânzi atât aferente disponibilităţilor cât şi creditelor primite. Potrivit prevederilor legale, dobânzile de încasat, aferente disponibilităţilor aflate în conturi la bănci, se înregistrează distinct în contabilitate, faţă de cele de plătit, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente. Evidenţa lor se asigură prin contul bifuncţional **518 "Dobânzi"** care

[1] Conturi introduse prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 2.827/30.10.2017 privind completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 873/7.11.2017

[2] Aceste conturi se utilizează pentru înregistrarea operaţiunilor prevăzute de Ordonanţa Guvernului nr. 23/2017 privind plata defalcată a TVA, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 706 din 31 august 2017

înregistrează în debit dobânzile de încasat aferente disponibilităţilor aflate în conturile curente (**766**) şi dobânzile plătite, aferente împrumuturilor primite (**512**), iar în credit dobânzile datorate, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente (**666**) şi dobânzile încasate aferente disponibilităţilor aflate în conturile curente (**512**). Soldul debitor reprezintă dobânzile de primit, iar soldul creditor, dobânzile de plătit. Contul 518 se dezvoltă pe două conturi sintetice operaţionale de gradul II:

-5186 "Dobânzi de plătit", cont de pasiv;

-5187 "Dobânzi de încasat", cont de activ.

Remarcă: *Deoarece majoritatea operaţiile de încasări şi plăţi prin conturile curente au fost avute în vedere pe parcursul capitolelor precedente, apreciem că nu se mai impune reluarea lor. Unele dintre ele nu au fost însă tratate sau au fost abordate parţial. Pentru aceste din urmă situaţii vom prezenta câteva operaţii.*

Exemple:[1] 1. La sfârşitul lunii decembrie se înregistrează dobânda de încasat pentru disponibilităţile aflate la bancă în lei, de 1.850 lei şi dobânda pentru un credit de trezorerie primit în cursul lunii, 240 lei:

1a.	5187 "Dobânzi de încasat"	=	766 "Venituri din dobânzi"	1.850	1.850
	Dobânda de încasat pentru disponibilităţi				
1b.	666 "Cheltuieli privind dobânzile"	=	5186 "Dobânzi de plătit"	240	240
	Dobânda datorată pentru credit				

2. Se înregistrează pe baza documentelor justificative primite de la subunităţi suma de 100.000 lei virată de subunitatea "A" şi neapărută în extrasul de cont:

2.	5125 "Sume în curs de decontare"	=	481 "Decontări între unitate şi subunităţi"/ A	100.000	100.000

3. La începutul lunii decembrie societatea deţinea în cont suma de 20.000 USD la cursul de schimb (valabil la sfârşitul lunii precedente) de 4,17 lei/USD. În cursul lunii au avut loc următoarele operaţii:

- 03.12. – încasare 50.000 USD la cursul de 4,172 lei/USD;
- 08.12. – încasare 65.000 USD la cursul de 4,1693 lei/USD;
- 18.12. – plată 85.000 USD la cursul de 4,1725 lei/USD;
- 23.12. – încasare 15.000 USD la cursul de 4,1782 lei/USD;
- 29.12. – plată 55.000 USD la cursul de 4,171 lei/USD.

Cursul de schimb valabil la 31 decembrie este de:

a) –4,18 lei/USD;

b) –4,16 lei/USD.

Se înregistrează diferenţele de curs aferente disponibilităţilor în valută existente în cont:

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediţia a II-a, revizuită şi adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2016, pp. 285-286

D	5124(USD)		C
Si	20.000		
(3.12)	50.000	85.000	(18.12)
(8.12)	65.000	55.000	(29.12)
(23.12)	15.000		
Rd	130.000	140.000	Rc
Tsd	150.000	140.000	Tsc
		10.000	Sfd

D	5124(lei)		C
Si	83.400,00		
	208.600,00	354.662,50	
	271.004,50	229.405,00	
	62.673,00		
Rd	542.277,50	584.067,50	Rc
Tsd	625.677,50	584.067,50	Tsc
		41.610,00	Sfd

Pentru varianta a);

- Sold 5124 (USD) la curs închidere: 10.000 USD * 4,18 lei/USD = 41.800 lei;
- Sold 5124 (lei) 41.610 lei;

Diferență de curs valutar favorabilă: 190 lei.

3a.	5124 "Conturi la bănci în valută"/USD	=	7651 "Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"	190	190

Pentru varianta b);

- Sold 5124 (USD) la curs închidere: 10.000 USD * 4,16 lei/USD = 41.600 lei;
- Sold 5124 (lei) 41.610 lei;

Diferență de curs valutar nefavorabilă: 10 lei.

3b.	6651 "Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"	=	5124 "Conturi la bănci în valută"/USD	10	10

4. În luna ianuarie exercițiul următor în extrasul de cont apar evidențiate:

– încasarea sumei de 100.000 lei de la subunitatea "A";

4a.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	5125 "Sume în curs de decontare"	100.000	100.000

– încasarea dobânzii cuvenite pentru disponibilitățile păstrate la bancă în cursul lunii decembrie, 1.850 lei;

4b.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	5187 "Dobânzi de încasat"	1.850	1.850

– plata dobânzii datorate pentru creditul acordat de bancă în contul curent în cursul lunii anterioare, 240lei.

4c.	5186 "Dobânzi de plătit"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	240	240

Remarcă: *1) Dobânda pentru creditul de trezorerie nu se achită în baza unui ordin de plată emis de entitate ci se reține automat de către bancă, ea figurând în primul extras de cont primit după încheierea unei luni;*
2) Atât primirea creditelor acordate de bancă direct în contul curent cât și restituirea lor nu se reflectă în contabilitate. În momentul primirii contul 5121 va prezenta sold creditor (banca plătește o sumă mai mare decât nivelul disponibilităților deținute de entitate în cont). Rambursarea (totală sau parțială) acestor credite apare în momentul

primei încasări a entității, banca reținând din suma încasată valoarea creditului acordat;
3) Semnificațiile debitului și creditului din extrasul de cont emis de bancă sunt diferite de cele ale debitului și creditului conturilor curente la bănci, din contabilitatea entității. Astfel, disponibilitățile și încasările entității apar în extrasul de cont primit de la bancă pe credit, iar plățile și creditele de trezorerie primite, în debitul extrasului de cont.

2.3.5.3. Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt

Pentru completarea unor nevoi de finanțare temporare (în lei sau în valută) entitățile pot apela la credite bancare pe termen scurt. Acestea sunt resurse străine alocate de bancă pe o perioadă de până la un an, sunt purtătoare de dobândă (cheltuială financiară pentru entitate) și sunt folosite, de regulă, pentru finanțarea activității de exploatare a entităților. Ele se diferențiază de creditele bancare primite pe termen mediu și lung prin scadența rambursării, dar și prin destinația pe care sunt utilizate de entitatea finanțată. În general, creditele bancare pe termen mediu și lung sunt folosite pentru finanțarea activității de investiție și mai puțin pentru necesitățile de finanțare curente. De asemenea, creditele bancare pe termen scurt se deosebesc și de creditele de trezorerie (care sunt folosite tot pentru finanțarea activității de exploatare) prin: scadența mai mare a rambursării lor; existența unui contract de împrumut între cele două părți (bancă și entitate) și reflectarea distinctă în contabilitate. Astfel, creditele bancare pe termen scurt primite nu sunt evidențiate doar în contul 5121 (cazul creditelor de trezorerie) ci și într-un cont separat de împrumut – **519 "Credite bancare pe termen scurt"**, cont de pasiv, care înregistrează în credit creditele bancare pe termen scurt, acordate de bancă pentru nevoi temporare, prin conturi bancare distincte, inclusiv dobânzile datorate (**512, 666**), iar în debit creditele bancare pe termen scurt restituite, inclusiv dobânzile plătite (**512**). Soldul contului reprezintă creditele bancare pe termen scurt nerestituite.

Pentru evidența separată a creditelor bancare pe termen scurt primite de la bancă, contul 519 se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 5191 "Credite bancare pe termen scurt";
- 5192 "Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență";
- 5193 "Credite externe guvernamentale";
- 5194 "Credite externe garantate de stat";
- 5195 "Credite externe garantate de bănci";
- 5196 "Credite de la Trezoreria Statului";
- 5197 "Credite interne garantate de stat";
- 5198 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt".

Exemplu:[1] Pe 15.11 exerciţiul curent se contractează de la bancă un credit de 30.000 franci elveţieni (CHF) pe o perioadă de 60 de zile luni cu o dobândă de 6% pe an. La scadenţa rambursării împrumutului societatea nu dispune de lichidităţi pentru rambursarea împrumutului, iar creditul este trecut la restanţă. Pe 20.01 exerciţiul următor se rambursează împrumutul şi se achită dobânda de întârziere, calculată pe baza aceluiaşi procent al dobânzii anuale. Evoluţia cursului în lei al francului elveţian se prezintă astfel:

-15.11 – 4,20 lei/CHF;
-30.11 – 4,19 lei/CHF;
-31.12 – 4,23 lei/CHF;
-14.01 – 4,25 lei/CHF;
-20.01 – 4,255 lei/CHF.

În contabilitatea societăţii finanţate se înregistrează operaţiile:

1) Primirea creditului:

1.	5124 "Conturi la bănci în valută"	=	5191 "Credite bancare pe termen scurt"	126.000	126.000
	30.000 CHF * 4,20 lei/CHF = 126.000 lei				

2) Dobânda datorată la sfârşitul lunii noiembrie:

$$\frac{\text{Valoare credit} * \text{Rata dobanzii} * \text{Numar de zile}}{100 * 360} = \frac{30.000 * 6 * 15}{100 * 360} = 75 \text{ CHF.}$$

2.	666 "Cheltuieli privind dobânzile"	=	5198 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt"	314,25	314,25
	75 CHF * 4,19 lei/CHF = 314,25 lei				

3) Actualizarea valorii creditului la cursul de la sfârşitul lunii noiembrie:

3.	5191 "Credite bancare pe termen scurt"	=	7651 "Diferenţe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"	300	300
	- Val. credit la curs primire: 30.000 CHF * 4,20 lei/CHF = 126.000 lei; - Val. credit la curs 30.11.N: 30.000 CHF * 4,19 lei/CHF = 125.700 lei; Diferenţă de curs valutar favorabilă 300 lei				

4) Dobânda datorată la sfârşitul lunii decembrie:

$$\frac{\text{Valoare credit} * \text{Rata dobanzii} * \text{Numar de zile}}{100 * 360} = \frac{30.000 * 6 * 31}{100 * 360} = 155 \text{ CHF.}$$

4.	666 "Cheltuieli privind dobânzile"	=	5198 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt"	655,65	655,65

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2011, pp. 313-315

	155 CHF * 4,23 lei/CHF = 655,65 lei				

5) Actualizarea valorii creditului la nivelul cursului de închidere al exercițiului:

-valoare credit la curs 30.11.N.: 30.000 CHF * 4,19 lei/CHF = 125.700 lei;
-valoare credit la curs 31.12.N: 30.000 CHF * 4,23 lei/CHF = <u>126.900 lei;</u>
Diferență de curs valutar nefavorabilă: 1.200 lei.

5.	6651 "Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"	=	5191 "Credite bancare pe termen scurt"	1.200	1.200

6) Înregistrarea diferenței de curs valutar aferentă dobânzii reflectată în luna noiembrie:

-valoare dobândă la curs înregistrare: 75 CHF * 4,19 lei/CHF = 314,25 lei;
-valoare dobândă la curs închidere: 75 CHF * 4,23 lei/CHF = <u>317,25 lei;</u>
Diferență de curs valutar nefavorabilă: 3,00 lei.

6.	6651 "Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"	=	5198 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt"	3,00	3,00

7) Pe 14.01 se înregistrează dobânda aferentă lunii curente.

$$\frac{\text{Valoare credit} * \text{Rata dobanzii} * \text{Numar de zile}}{100 * 360} = \frac{30.000 * 6 * 14}{100 * 360} = 70 \text{ CHF.}$$

7.	666 "Cheltuieli privind dobânzile"	=	5198 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt"	297,50	297,50
	70 CHF * 4,25lei/CHF = 297,50 lei				

8) Concomitent, se transferă creditul nerambursat la scadență în categoria celor restante:

-valoare credit la curs transfer: 30.000 CHF * 4,25 lei/CHF = 127.500 lei;
-valoare credit la curs închidere: 30.000 CHF * 4,23 lei/CHF = <u>126.900 lei;</u>
Diferență de curs valutar nefavorabilă: 600 lei.

8.	%	=	5192 "Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență"		127.500
	5191 "Credite bancare pe termen scurt"			126.900	
	6651 "Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"			600	

9) Rambursarea creditului restant și plata dobânzii (inclusiv dobânda de întârziere):

$$\frac{\text{Valoare credit * Rata dobanzii * Numar de zile}}{100*360} = \frac{30.000*6*6}{100*360} = 30\ \text{CHF}.$$

9.	% = 5124 "Conturi la bănci în valută"		-	129.054,15
	5192 "Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă"		127.500,00	
	5198 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt"		1.270,40	
	666 "Cheltuieli privind dobânzile"		127,65	
	6651 "Diferenţe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"		156,10	
	1- Val. plăţi la curs zi: 30.330 CHF * 4,255 lei/CHF = 129.054,15 lei; 2- Val. credit la transfer: 30.000 CHF * 4,25 lei/CHF = 127.500,00 lei; 3- Val. dob. la 31.12.N: 230 CHF * 4,23 lei/CHF = 972,90 lei; 4- Val dob. 1.-14 ian.: 70 CHF * 4,25 lei/CHF = 297,50 lei; 5- Val dob 15-20 ian.: 30 CHF * 4,255lei/CHF = 127,65 lei; 6- Total dobândă la curs înreg.: 1.398,05 lei 7- Val. plăţi la curs istoric (2+6) 128.898,05 lei; 8- Difer. de curs valutar nefavorabilă (1 – 7) 156,10 lei.			

2.3.6. Contabilitatea operaţiunilor de încasări şi plăţi în numerar şi a altor valori

Încasările şi plăţile în numerar deţin o pondere mai redusă în totalul decontărilor, comparativ cu cele fără numerar. Încasările pot proveni din vânzarea produselor proprii sau mărfurilor, din lichidarea unor debitori, din ridicări de numerar de la bancă, din aport la capital etc. Plăţile se efectuează pentru achitarea drepturilor de personal, pentru avansuri spre decontare, pentru cumpărări de bunuri, pentru depuneri de numerar la bancă şi altele.

Sumele în numerar, în lei şi valută, de care dispune o entitate sunt păstrate în casieria acesteia şi se gestionează distinct, cu respectarea prevederilor legale. Toate operaţiunile de casă se înscriu de către casier în Registrul de casă, care constituie evidenţa operativă pentru asemenea mişcări de valori.

În casieria entităţii mai pot fi păstrate şi alte valori (timbre fiscale şi poştale, bilete de tratament, tichete de călătorie, tichete de masă etc.), care se asimilează decontărilor în numerar.

Contabilitatea numerarului din casierie şi a altor valori se realizează prin intermediul conturilor din grupa **53 "Casa"**.

2.3.6.1. Contabilitatea decontărilor în numerar

Entităţile efectuează, de obicei, operaţii de încasări şi plăţi cu numerar în monedă naţională. De asemenea, entităţile pot efectua, în condiţiile legislaţiei în vigoare, încasări şi plăţi prin casierie în valută. Pentru fiecare fel de valută din casierie se conduce câte un registru de casă separat. Relaţiile dintre valută şi moneda naţională, precum şi diferenţele de curs valutar care apar în timpul şi la sfârşitul fiecărei luni, se calculează şi se regularizează la fel ca cele privind disponibilităţile în valută păstrate în conturi la bănci.

Contabilitatea sintetică a operaţiunilor cu numerarul aflat în casieria entităţii, precum şi a mişcării acestuia, ca urmare a încasărilor şi plăţilor se realizează cu ajutorul contului de activ **531 "Casa"**, care se debitează cu sumele încasate şi se creditează cu sumele plătite. Funcţiunea completă a contului 531 se prezintă astfel:

Debit	**531 "Casa"**		**Credit**
581	- Sumele ridicate de la bănci	- Depunerile de numerar la bănci	581
411	- Sumele încasate de la clienţi	- Costul de achiziţie al investiţiilor financiare cumpărate în numerar	261, 262, 263, 265, 267, 269, 501, 505, 506, 508, 509
455, 458	- Sumele încasate de la acţionari/asociaţi şi din operaţii în participaţie	- Plăţile efectuate către furnizori	401, 404
456	- Sumele încasate reprezentând aport la capitalul social	- Sumele achitate personalului	421, 423, 424, 425, 426, 428
428, 461	- Debitele încasate de la salariaţi şi debitori diverşi	- Plăţile ocazionate de înfiinţarea sau dezvoltarea entităţii	201
462	- Sumele încasate de la creditori diverşi	- Sumele achitate colaboratorilor	401
472	- Sumele încasate reprezentând venituri anticipate	- Plăţile efectuate reprezentând sume transferate între unitate şi subunităţi	481, 482
473	- Sumele încasate şi necuvenite unităţii	- Sumele achitate reprezentând cheltuielile cu redevenţele, chiriile, primele de asigurări, comisioanele, onorariile, protocol, deplasări, detaşări, transferări, taxe poştale şi taxe de telecomunicaţii, sume achitate pentru alte servicii executate de terţi	612, 613, 622 la 626, 628
481, 482	- Sumele încasate de unitate de la subunităţi (în contabilitatea unităţii) sau încasate de subunităţi de la unitate (în contabilitatea subunităţilor)	- Plăţile efectuate reprezentând alte	658
542	- Sumele restituite în numerar reprezentând avansuri de trezorerie neutilizate		
704, 707, 708, 4427	- Sumele încasate din servicii prestate, vânzarea mărfurilor şi alte		

Debit	531 "Casa"		Credit
	activități	cheltuieli de exploatare	
705, 706	- Sumele încasate din studii, redevențe, locații de gestiune și chirii	- Sumele achitate terților reprezentând rețineri sau popriri din remunerații	**427**
758	- Sumele încasate din despăgubiri și alte venituri din exploatare	- Sumele plătite din operații în participație	**458**
764	- Câștigul rezultat din vânzarea investițiilor pe termen scurt la un preț de cesiune mai mare decât valoarea contabilă	- Sumele restituite asociaților/ acționarilor	**455, 456**
765	- Diferențele favorabile de curs valutar aferente operațiunilor efectuate în valută în cursul perioadei sau disponibilităților în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar	- Dividendele plătite acționarilor/ asociaților	**457**
		- Sumele achitate creditorilor diverși	**462**
		- Sumele plătite anticipat	**471**
		- Sumele încasate și necuvenite unității	**473**
		- Plățile efectuate reprezentând sume transferate între unitate și subunități, precum și între subunități	**481, 482**
		- Cheltuielile legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii, atunci când nu sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea lor ca imobilizări necorporale	**149**
		- Alte cheltuieli legate de răscumpărarea instrumentelor de capitaluri proprii	**149**
		- Plățile în numerar reprezentând alte valori achiziționate	**532**
		- Avansurile de trezorerie acordate	**542**
		- Diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente operațiunilor în valută efectuate în cursul perioadei sau disponibilităților în valută existente la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar	**665**
		Numerarul existent în casierie	**S.F.D.**

Contul 531 se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de grad II:

- 5311 "Casa în lei";
- 5314 "Casa în valută".

Remarcă: *Deoarece majoritatea operațiile de încasări și plăți prin casierie se regăsesc pe parcursul capitolelor precedente, apreciem că nu se mai impune reluarea lor. Unele dintre ele nu au fost însă tratate, au fost abordate parțial sau vor fi tratate pe parcursul subcapitolelor care urmează.*

Exemple:[1]

1. Se depun la bancă, în baza foii de vărsământ, sumele provenite din încasările generate de vânzările de mărfuri prin magazinul propriu de prezentare şi desfacere, 200.000 lei:

1a	581 "Viramente interne" = 5311 "Casa în lei" Ieşirea numerarului din casieria entităţii, în baza foii de vărsământ şi a registrului de casă	200.000	200.000
1b	5121 "Conturi la bănci în lei" = 581 "Viramente interne" Intrarea numerarului în contul de disponibil la bancă, în baza extrasului de cont	200.000	200.000

2. Cu ocazia verificării lunare a casierii se constată o lipsă de numerar de 50 lei, care se impută casierului urmând a fi reţinută pe statul de plată:

2a	668 "Alte cheltuieli financiare" = 5311 "Casa în lei" Înregistrat constatarea lipsei de numerar	50	50
2b	4282 "Alte creanţe în legătură cu personalul" = 768 "Alte venituri financiare" Imputarea lipsei casierului	50	50

3. Vânzări de mărfuri prin magazinele proprii de prezentare şi desfacere, 11.900 lei, inclusiv TVA:

3	5311 "Casa în lei" = % 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" 4427 "TVA colectată"	11.900	- 10.000 1.900

4. Depunerea la casieria entităţii a sumei de 50 EUR reprezentând a diferenţă de avans spre decontare neconsumat de administratorul societăţii. Cursul de la depunerea diferenţei este de 4,46 lei/EUR, iar la sfârşitul lunii precedente 4,43 lei/EUR.

4	5314 "Casa în valută" = % 542 "Avansuri spre decontare" 7651 "Diferenţe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"	223,00	 221,50 1,50

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediţia a II-a, revizuită şi adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2016, pp. 292-294

	Înregistrat încasarea diferenţei de avans de la administrator: - valoarea în lei la sfârşitul lunii precedente: 50 EUR * 4,43 lei/EUR = 221,50 lei; - valoarea în lei la depunere în casierie: 50 EUR * 4,46 lei/EUR = 223,00 lei; Diferenţă de curs valutar favorabilă: 1,50 lei.				

5. Achitarea contravalorii unor sevicii de transport taxi (societate neplătitoare de TVA) în valoare de 15 lei pentru depunerea de către casier a numerarului în contul de disponibil de la bancă:

5	624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal	=	5311 "Casa în lei"	15	15

6. Se încasează suma de 119 lei în numerar de la un salariat pentru o lipsă constată în gestiune în valoare de 80 lei, imputată la valoarea de piaţă de 100 lei cu TVA de 19%:

6	5311 "Casa în lei"	=	4282 "Alte creanţe în legătură cu personalul"	119	119

7. Cu ocazia ieşirii la pensie a unui gestionar al societăţii, i se restituie acestuia garanţia materială constituită pe perioada de viaţă activă şi dobânzile aferente, în sumă de 2.500 lei:

7	4281 "Alte datorii în legătură cu personalul"	=	5311 "Casa în lei"	2.500	2.500

8. Cu ocazia verificării lunare a casierii se constată un plus de numerar de 10 lei:

8	5311 "Casa în lei" Înregistrat constatarea plusului de numerar	=	768 "Alte venituri financiare"	10	10

9. Achitarea unui ajutor de înmormântare în sumă de 4.162 lei[1] în numerar pentru decesul unui salariat:

9	6458 "Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială"	=	5311 "Casa în lei"	4.162	4.162

2.3.6.2. Contabilitatea altor valori păstrate în casierie

În categoria "alte valori" sunt incluse timbrele fiscale şi poştale, biletele de tratament şi odihnă, tichetele şi biletele de călătorie, bonurile valorice pentru carburanţi şi lubrifianţi, tichetele de masă şi altele similare. Existenţa şi mişcarea acestor valori prin casieriile entităţilor sunt evidenţiate cu ajutorul contului de activ **532 "Alte valori"**, care înregistrează în debit valoarea bonurilor valorice, a timbrelor fiscale şi poştale, biletelor de tratament şi odihnă, tichetelor şi biletelor de călătorie,

[1] Valoare valabilă pentru anul 2018 pentru decesul angajatului sau pensionarului, iar pentru decesul unui membru al familiei angajatului sau pensionarului cuantumul este 2.081 lei

tichetelor de masă şi a altor valori, achiziţionate (**401, 531, 542**), iar în credit valoarea bonurilor valorice, a timbrelor fiscale şi poştale, biletelor de tratament şi odihnă, tichetelor şi biletelor de călătorie şi a altor valori, consumate (**302, 428, 624, 625, 626**) şi valoarea tichetelor de masă acordate salariaţilor (**642**). Soldul debitor al contului reflectă alte valori existente.

Contul 532 se dezvoltă pe conturi sintetice de grad II astfel:
- 5321 "Timbre fiscale şi poştale";
- 5322 "Bilete de tratament şi odihnă";
- 5323 "Tichete şi bilete de călătorie";
- 5328 "Alte valori".

Exemple:

1. Achiziţia cu numerar de timbre poştale pentru corespondenţă în valoare de 500 lei:

1	5321 "Timbre fiscale şi poştale"	=	5311 "Casa în lei"	500	500

2. Achiziţia de bilete de tratament şi odihnă pe bază de factură:

2	5322 "Bilete de tratament şi odihnă"	=	401 "Furnizori"	6.000	6.000

3. Utilizarea de timbre poştale pentru corespondenţă pe parcursul lunii, în valoare de 75 lei:

3	626 "Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"	=	5321 "Timbre poştale şi fiscale"	1.500	1.500

3. Achiziţie de tichete şi bilete de călătorie pe seama avansurilor de trezorerie:

4	5323 "Tichete şi bilete de călătorie"	=	542 "Avansuri de trezorerie"	2.500	2.500

5. Distribuirea biletelor de tratament şi odihnă către salariaţi suportate în cote egale de către entitate şi de beneficiari, conform prevederilor din contractele colective de muncă:

5	%	=	5322 "Bilete de tratament şi odihnă"	-	6.000
	6588 "Alte cheltuieli de exploatare"			3.000	
	4282 "Alte creanţe în legătură cu personalul"			3.000	

6. Se achiziţionează 200 tichete de masă cu valoarea nominală[1] de 15 lei/buc. (3.000 lei). Firma emitentă a tichetelor percepe un comision pentru tipărirea

---

[1] Potrivit Ordinului ministrului muncii şi justiţiei sociale nr. 625/3.05.2017 privind stabilirea valorii nominale indexate a unui tichet de masă pentru semestrul I al anului 2017, art. 1, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 316/3.05.2017, art. 1, valoarea maximă a unui tichet de masă nu poate depăşi cuantumul de 15,09 lei.

imprimatelor de 5% din valoarea nominală indexată (150 lei), cu TVA de 19 % (28,50 lei).

6	%	=	401 "Furnizori"	-	3.178,50
	5328 "Alte valori"			3.000,00	
	628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"			150,00	
	4426 "TVA deductibilă"			28,50	

7. Utilizarea tichetelor şi biletelor de călătorie pentru deplasarea în interes de serviciu a personalului entităţii pe parcursul perioadei, în valoare de 425 lei:

7	624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"	=	5323 "Tichete şi bilete de călătorie"	425	425

8. Distribuirea a 200 bonuri de masă (3.000 lei) către salariaţi, potrivit prevederilor contractului colectiv de muncă:

8	643 "Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaţilor"	=	5328 "Alte valori"	3.000	3.000

2.3.7. Contabilitatea acreditivelor şi avansurilor de trezorerie

Decontările cu terţii pot fi intermediate şi de acreditive sau avansuri de trezorerie. Asemenea modalităţi de efectuare a plăţilor sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul conturilor din grupa **54 "Acreditive"**.

2.3.7.1. Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor privind acreditivele

Furnizorii au posibilitatea să ceară cumpărătorilor să le asigure anticipat sumele necesare efectuării plăţilor, prin deschiderea de acreditive. Acreditivul documentar este una din cele mai răspândite modalităţi de plată în schimburile economice internaţionale, datorită gradului înalt de certitudine în ceea ce priveşte încasarea sumelor cuvenite.

Acreditivul reprezintă disponibilităţile băneşti ale cumpărătorului, virate într-un cont distinct la dispoziţia furnizorului şi destinate achitării obligaţiilor faţă de acesta, pe măsura livrării bunurilor sau prestării serviciilor. Acreditivul poate fi constituit sau alimentat şi din credite bancare pe termen scurt, dacă plătitorul nu dispune de lichidităţi proprii. Deschiderea acreditivului se comunică băncii furnizorului prin intermediul băncii cumpărătorului, împreună cu precizările referitoare la condiţiile în care se derulează. În vederea încasării sumelor cuvenite din acreditiv, furnizorul are obligaţia să prezinte la banca sa documentele din care să rezulte îndeplinirea condiţiilor de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor.

Contabilitatea sintetică a acreditivelor deschise la bănci se realizează prin contul de activ **541 "Acreditive"**, care înregistrează în debit valoarea acreditivelor deschise la dispoziţia terţilor (**581**) şi diferenţele favorabile de curs valutar, aferente

soldului privind acreditivele deschise în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (**765**), iar în credit sumele plătite terților sau virate în conturile de disponibilități ca urmare a încetării valabilității acreditivului (**401, 404, 581**) și diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente operațiunilor efectuate în valută în cursul perioadei sau soldului privind acreditivele deschise în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau la lichidarea acestora (**665**). Soldul debitor al contului reflectă valoarea acreditivelor deschise în bănci, existente.

Contul 541 se dezvoltă pe două conturi de gradul II, pentru a asigura evidența separată a disponibilitățile în lei și în valută din conturile de acreditive, și anume:

- 5411 "Acreditive în lei";
- 5414 "Acreditive în valută".

Exemple:[1] **I)** Pe 28.12.N o societate deschide un acreditiv în favoarea unui furnizor extern, în valoare de 40.000 USD, la un curs de schimb de 4,10 lei/USD. Valuta necesară deschiderii acreditivului s-a obținut de societatea importatoare prin schimbul valutar din ziua precedentă la cursul de 4,05 lei/USD, suma virată în lei fiind de 163.000 lei, iar comisionul bancar de 0,5%. La închiderea exercițiului financiar, cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României este de 4,12 lei/USD. Pe 15.01.N+1 furnizorul extern livrează marfa contractată, pe care o facturează la 35.000 USD, și depune documentele de livrare la bancă încasând contravaloarea bunurilor livrate din acreditivul existent, la cursul de 4,07 lei/USD. Mărfurile sunt recepționate în vamă pe 20.01.N+1, la cursul de schimb de 4,09 lei/USD. Concomitent se decontează suma achitată furnizorului extern din acreditiv. Pe 22.01 se restituie de către banca furnizorului valoarea acreditivului neconsumat la cursul de 4,11 lei/USD. La sfârșitul lunii se regularizează soldul conturilor de acreditive și de disponibilități în valută, cursul de schimb fiind de 4,04 lei/USD.

		27.12.N			
1.	581 "Viramente interne"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	163.000	163.000
	Virarea sumei de 155.000 lei pentru efectuarea schimbului valutar, în baza ordinului de plată, cererii de schimb valutar și extrasului de cont.				
		27.12.N			
2.	%	=	581 "Viramente interne"	-	163.000
	5124 "Conturi la bănci în valută"/USD			162.000	
	627 "Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate"			810	
	5121 "Conturi la bănci în lei"			190	
	Înregistrat efectuarea propriu-zisă a schimbului valutar, pe baza				

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iași, 2011, pp. 322-325

	ordinului de plată, cererii de schimb valutar şi extrasului de cont: Suma în valută încasată: 40.000USD * 4,05 lei/USD = 162.000 lei; Comision bancar reţinut: 162.000 * 0,5% = 810 lei; TOTAL disponibilităţi în lei consumate = 162.810 lei; Diferenţa restituită în lei (155.000 – 154.770) 190 lei. 28.12.N		
3.	581 "Viramente interne" = 5124 "Conturi la bănci în valută"/USD Virarea sumei din contul în valută pentru deschiderea acreditivului de 40.000 USD * 4,10 lei/USD = 164.000 lei, în baza ordinului de plată, cererii de deschidere a acreditivului şi extrasului de cont. 28.12.N	164.000	164.000
4.	5414 "Acreditive în valută"/USD = 581 "Viramente interne" Înregistrat deschiderea acreditivului în favoarea furnizorului extern 40.000 USD * 4,10 lei/USD = 164.000 lei, în baza cererii de deschidere a acreditivului şi extrasului de cont. 31.12.N	164.000	164.000
5.	5414 "Acreditive în valută"/USD = 7651 "Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută" Actualizarea valorii acreditivului la nivelul cursului de închidere, în baza notei de contabilitate. - valoare acreditiv la curs deschidere: 40.000 USD * 4,10 lei/USD = 164.000 lei; - valoare credit la curs închidere: 40.000 USD * 4,12 lei/USD = 164.800 lei; Diferenţă de curs valutar favorabilă: 800 lei. 31.12.N	800	800
6.	5124 "Conturi la bănci în valută"/USD = 7651 "Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută" Actualizarea soldului contului de disponibilităţi în valută la nivelul cursului de închidere, în baza notei de contabilitate: - valoare disponibilităţi la curs procurare: 40.000 USD * 4,05 lei/USD = 162.000 lei; - valoare disponibilităţi la curs utilizare: 40.000 USD * 4,10 lei/USD = 164.000 lei; Diferenţă de curs valutar favorabilă: 2.000 lei. 15.01.N+1	2.000	2.000

7.	4091"Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor"	=	5414 "Acreditive în valută"/USD	142.450	142.450
	Plata sumei de 35.000 USD * 4,07 lei/USD = 142.450 lei din acreditiv pentru stingerea obligației față de furnizorul extern, la livrarea mărfurilor, în baza extrasului de cont. 20.01.N+1				
8.	371 "Mărfuri"	=	401 "Furnizori"/Furnizor extern	143.150	143.150
	Recepționarea mărfurilor livrate de furnizorul extern 35.000 USD * 4,09 lei/USD = 143.150 lei, în baza facturii externe și notei de recepție și constatare de diferențe; 20.01.N+1				
9.	401 "Furnizori"/Furnizor extern	=	%	143.150	-
			4091"Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor"		142.450
			7651 "Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"		700
	Decontarea sumei achitată către furnizorul extern din acreditiv la livrarea bunurilor (înaintea recepției), în baza facturii externe și extrasului de cont: - suma la curs plată: 35.000 USD * 4,07 lei/USD = 142.450 lei; - suma la curs decontare: 35.000 USD * 4,09 lei/USD = <u>143.150 lei</u>; Diferență de curs valutar favorabilă: 700 lei. 22.01.N +1				
10.	581 "Viramente interne"	=	5414 "Acreditive în valută"/USD	20.550	20.550
	Restituirea acreditivului neconsumat de către banca furnizorului 5.000 USD * 4,11 lei/USD = 20.550 lei. 22.01.N +1				
11.	5124 "Conturi la bănci în valută"/USD	=	581 "Viramente interne"	20.550	20.550
	Înregistrat intrarea banilor din acreditivul neutilizat în contul de disponibil în valută 5.000 USD * 4,11 lei/USD = 20.550 lei, în baza extrasului de cont. 31.01.N +1				

12.	6651 "Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"	=	5414 "Acreditive în valută"/USD	1.800	1.800

Actualizarea soldului contului de acreditive la cursul de la sfârşitul lunii ianuarie, în baza notei de contabilitate.

D	5414 (USD)		C
Sid	40.000		
		35.000	(7)
		5.000	(10)
Rd	-	40.000	Rc
Tsd	40.000	40.000	Tsc

D	5414 (lei)		C
Sid	164.000		
(5)	800	142.450	(7)
		20.550	(10)
Rd	800	163.000	Rc
Tsd	164.800	163.000	Tsc
		1.800	Sfd

Sold ct. 5124 la curs închid.: 0 USD*4,04 lei/USD = 0 lei;
Sold ct. 5124 în lei (debitor) 1.800 lei;
Diferenţă de curs valutar nefavorabilă 1.800 lei.
31.01.N +1

13.	6651 "Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"	=	5124 "Conturi la bănci în valută"/USD	350	350

Actualizarea soldului contului de disponibilităţi în valută la cursul de la sfârşitul lunii ianuarie, în baza notei de contabilitate:
- suma restituită din acreditivul neconsumat:
5.000 USD * 4,11 lei/USD = 20.550 lei;
- valoarea disponibilităţilor la cursul de închidere al lunii:
5.000 USD * 4,04 lei/USD = 20.200 lei;
Diferenţă de curs valutar nefavorabilă 350 lei.

II) Se deschide un acreditiv în lei pentru achiziţia unui utilaj în favoarea unui furnizor intern în valoare de 200.000 lei. Ulterior, furnizorul facturează utilajul către beneficiar la valoarea de 250.000 lei cu TVA de 19%. Beneficiarul recepţionează mijlocul fix şi înregistrează pe baza extrasului de cont consumarea acreditivului, diferenţa de obligaţie urmând a fi achitată ulterior prin virament bancar.

1.	581 "Viramente interne"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	200.000	200.000

	Virarea sumei din contul în lei pentru deschiderea acreditivului în favoarea furnizorului de imobilizări.		
2.	5411 “Acreditive în lei” = 581 “Viramente interne”	200.000	200.000
	Înregistrat deschiderea acreditivului în lei pe seama disponibilităților din contul de la bancă		
3.	% = 404 “Furnizori de imobilizări”	-	297.500
	2131 “Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	250.000	
	4426 “TVA deductibilă”	47.500	
	Recepția utilajului facturat de furnizor.		
4.	404 “Furnizori de imobilizări” = 5411 “Acreditive în lei”	200.000	200.000
	Înregistrat consumarea acreditivului pentru achitarea parțială a obligației față de furnizorul de imobilizări, diferența urmând a fi achitată ulterior prin virament.		

2.3.7.2. Contabilitatea avansurilor de trezorerie

În activitatea curentă o entitate “trimite adeseori angajați pentru a derula activități în numele ei. Acoperirea costurilor suportate de aceste deplasări sau detașări este în sarcina entității care, adeseori, avansează sume de bani persoanelor respective, în numerar sau în conturi de card.”[1]

Sumele în numerar puse la dispoziția administratorilor sau altor angajați ai entității, în vederea efectuării unor plăți în favoarea entității, se evidențiază în contabilitate prin intermediul contului de activ **542 “Avansuri de trezorerie”**, care se debitează cu suma avansurilor de trezorerie acordate și se creditează cu suma avansurilor justificate sau restituite. Soldul debitor al contului reflectă valoarea avansurilor de trezorerie acordate și nedecontate. Funcțiunea completă a contului se prezintă astfel:

Debit	**542 “Avansuri de trezorerie”**		**Credit**
531	- Avansurile de trezorerie acordate	- Avansurile de trezorerie justificate prin achiziția de stocuri, inclusiv diferențele de preț nefavorabile aferente	**301 la 303, 308, 361, 368, 371, 381, 388, 401**

[1] Istrate, C., *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili!*, Ed. Universul Juridic, București, 2009, p. 96

Debit	542 "Avansuri de trezorerie"		Credit
765	- Diferenţele favorabile de curs valutar aferente avansurilor de trezorerie în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	- Cheltuielile reprezentând valoarea materialelor nestocate, consumurilor de energie şi apă, întreţinere şi reparaţii, primele de asigurare, studii şi cercetare executate de terţi, comisioane şi onorarii, protocol, reclamă şi publicitate, transport de bunuri, deplasări, poştale şi telecomunicaţii, alte servicii executate de terţi	602, 604, 605, 611 la 614, 622 la 626, 628
		- Sumele reprezentând avansuri nejustificate	428
		- Sumele reprezentând avansuri de trezorerie, nedecontate până la data bilanţului	461, 428
		- Sumele restituite în numerar reprezentând avansuri de trezorerie neutilizate	531
		- Sumele utilizate pentru achitarea altor valori	532
		- Diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente avansurilor de trezorerie în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau la lichidarea acestora	665
		Sumele acordate ca avansuri de trezorerie, nedecontate	**S.F.D.**

Destinaţia acestor sume poate fi: plata aprovizionărilor cu materiale şi alte bunuri de valori mai mici; efectuarea de cheltuieli de reclamă, protocol sau publicitate; achitarea cheltuielilor de transport, deplasări sau transferări; plata serviciilor poştale sau taxelor de telecomunicaţii etc.

Asemenea avansuri de trezorerie pot fi acordate în lei şi în valută, în ultima situaţie putând apare diferenţe favorabile sau nefavorabile de curs valutar.

Exemple:

Se acordă pe baza dispoziţiei de plată către casierie şi ordinului de deplasare unui salariat pe 6 martie 2017 un avans de 350 lei pentru deplasarea în interes de serviciu în altă localitate. După întoarcerea din delegaţie, pe 8 martie salariatul prezintă următoarele documente pe care le ataşează la decontul de cheltuieli:

- bilet de transport CFR dus nr. 8426/ 6.03.2017 (ora plecării 10)	65 lei;
- factură cazare hotel (1 noapte)	120 lei;
- bilet de transport CFR întors nr. 2578/ 7.03.2017 (ora sosirii 20)	65 lei;
Diurna acordată de societate pentru o zi de deplasare este de	30 lei;
Total cheltuieli justificate	280 lei.

Diferența între suma primită ca avans și valoarea justificată prin decontul de cheltuieli se depune la casieria entității în baza dispoziției de încasare către casierie și chitanței.

	6.03.2017		
1.	542 "Avansuri de trezorerie" = 5311 "Casa în lei" Acordarea sumei de 350 lei ca avans pentru deplasarea în interes de serviciu, pe baza dispoziției de plată către casierie și ordinului de deplasare	350	350
	8.03.2017		
2.	% = 542 "Avansuri de trezorerie"	-	350
	625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări"	280	
	5311 "Casa în lei"	70	
	Justificarea parțială a avansului primit la plecarea în delegație și depunerea diferenței la casierie pe baza decontului de cheltuieli, dispoziției de încasare către casierie și chitanței		

<u>Remarcă:</u> *Operații cu avansuri de trezorerie au fost prezentate și pe parcursul capitolelor și subcapitolelor anterioare.*

2.3.8. Contabilitatea viramentelor interne

Mijloacele de trezorerie ale entităților pot face obiectul unor transferuri între conturile lor de gestionare (între conturile de disponibilități deschise la bănci diferite sau între conturile bancare și casieria entității). Există posibilitatea ca sumele ieșite dintr-un cont – sursă să nu apară concomitent în documentele care să justifice înregistrarea lor în același timp, într-un cont- destinație.[1]

Pentru a oferi posibilitatea evidențierii unor asemenea operațiuni în mod distinct și separat în mai multe registre s-a introdus un cont ajutător, de așteptare, **581 "Viramente interne"**, cu ajutorul căruia se înregistrează transferul de disponibilități bănești între conturile de trezorerie. Acest cont de activ se debitează cu sumele virate dintr-un cont de trezorerie în alt cont de trezorerie (**512, 531, 541**) și se creditează cu sumele intrate într-un cont de mijloace de trezorerie din alt cont de trezorerie (**512, 531, 541**). Eventualul sold debitor reprezintă suma disponibilităților bănești virate într-un cont de trezorerie și neajunse la acesta. De cele mai multe ori, timpul de așteptare a sumelor este scurt, încât contul se închide în mod curent, nemaiapărând în bilanț.

[1] Istrate, C., *Introducere în contabilitate*, Ed. Polirom, Iași, 2002, p. 86.

Remarcă: *Înregistrări contabile care au implicat intervenţia contului 581 "Viramente interne" au fost avute în vedere pe parcursul paragrafelor anterioare.*

2.3.9. Contabilitatea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie

Valorile de trezorerie gestionate de o entitate pot înregistra pierderi de valoare. Aceste pierderi se constată cu ocazia evaluării realizată la inventariere şi închiderea exerciţiului şi se determină ca diferenţă între valoarea de inventar (mai mică) a elementelor de trezorerie şi valoarea lor de intrare. Potrivit principiului prudenţei în evaluare pierderile valorice înregistrate de elementele de trezorerie trebuie reflectate sub forma ajustărilor, pentru ca informaţiile prezentate prin situaţiile financiare să reflecte imaginea fidelă a activelor, datoriilor, poziţiei financiare, profitului sau pierderii entităţii.

Dacă în perioada următoare elementele de trezorerie ies din entitate, ajustările aferente acestora, constituite anterior, rămânând fără obiect se anulează. În situaţia în care pentru elementele de trezorerie din entitate, în exerciţiile următoare, deprecierea creşte sau descreşte, atunci ajustările aferente existente se suplimentează sau se diminuează, după caz.

Asemenea ajustări fac obiectul conturilor sintetice de gradul I:

- 591 "Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate";

- 595 "Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor emise şi răscumpărate";

- 596 "Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor";

- 598 "Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate".

Cu ajutorul acestor conturi rectificative se ţine evidenţa ajustărilor pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate, obligaţiunilor emise şi răscumpărate, obligaţiunilor şi a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate, precum şi a suplimentării, diminuării sau anulării acestora, potrivit legii.

Toate acestea sunt conturi de pasiv, se creditează cu suma ajustărilor constituite sau suplimentate pentru pierderea de valoare a elementelor de trezorerie (686) şi se debitează cu suma ajustărilor pentru pierderea de valoare a elementelor de trezorerie anulate sau diminuate (786). Soldurile creditoare ale acestor conturi reflectă valoarea ajustărilor existente pentru pierderea de valoare a elementelor de trezorerie.

Astfel, conform regulilor generale de evidenţiere în contabilitatea sintetică a ajustărilor, tipurile de înregistrări implicate de reflectarea operaţiunilor privind ajustările pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie, sunt următoarele:

1.	6864 "Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante"	=	59 "Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie"	80.000	80.000
	Înregistrat valoarea ajustărilor constituite sau suplimentate pe feluri de ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie.				
2.	59 "Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie"	=	7864 "Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante"	50.000	50.000
	Înregistrat valoarea ajustărilor diminuate sau anulate pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie.				

Capitolul 3 CONTABILITATEA PRINCIPALELOR OPERAŢII PRIVIND CICLUL DE INVESTIŢII

Ciclul de investiţii al unei entităţi este constituit din ansamblul de activităţi derulate de aceasta pentru procurarea (achiziţia, producţia etc.) de active imobilizate.

3.1. Delimitări şi structuri privind activele imobilizate

Activele imobilizate (imobilizări, active fixe, valori imobilizate, capital fix) sunt reprezentate prin acele bunuri şi valori destinate a fi utilizate o perioadă mai mare de un an în activitatea entităţilor. Aceste active se caracterizează prin faptul că nu se consumă la prima lor utilizare, participă la mai multe cicluri de exploatare, îşi păstrează forma fizică iniţială pe timpul utilizării, nu sunt destinate direct comercializării şi îşi transmit în mod treptat valoarea asupra bunurilor, lucrărilor şi serviciilor la a căror obţinere au contribuit.[1]

Activele de natura imobilizărilor formează baza tehnico-materială şi financiară a entităţilor, fiind grupate în două categorii:

- imobilizări profesionale (de exploatare), utilizate pentru producţia de bunuri, prestarea de servicii sau în scopuri administrative;
- imobilizări neprofesionale (în afara exploatării), adică cele din dotarea activităţilor sociale, sportive, culturale etc. ale entităţii.

Din punct de vedere al conţinutului, activele imobilizate sunt grupate în următoarele structuri:

1. Imobilizările necorporale reprezentate de acele "active care nu se concretizează în bunuri materiale, ci în elemente economico-financiare şi juridice prin care se reflectă în contabilitate cheltuielile de înfiinţare a societăţilor, cheltuielile de dezvoltare, cheltuielile de restructurare a capitalului, brevetele, licenţele, mărcile etc."[2]

2. Imobilizările corporale, denumite şi active corporale, sunt reprezentate prin bunurile pe care o entitate le foloseşte pe o perioadă mai mare de un an, şi se referă la terenuri şi amenajări de terenuri, construcţii, instalaţii tehnice, mijloace de transport, mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale, investiţii imobiliare, active corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale şi active biologice productive.

---

[1] Paraschivescu, M.D., Păvăloaia, W., Toma C., Ţugui, Al., Istrate, C., *Op. cit.*, p. 89 şi urm.

[2] Pop, A., *Contabilitatea financiară românească armonizată cu directivele contabile europene şi Standardele Internaţionale de Contabilitate*, Ed. Intelcredo, Deva, 2002, p. 211

3. Imobilizările corporale în curs de aprovizionare reprezentate de acele imobilizări corporale realizate de către terţi pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care la sfârşitul perioadei de raportare sunt în curs de aprovizionare.

4. Imobilizările în curs îmbracă forma lucrărilor de investiţii neterminate la sfârşitul exerciţiului, care, după finalizare, sunt transferate în categoria imobilizărilor corporale.

5. Imobilizările financiare cuprind valorile financiare investite de o entitate în capitalul altor firme, pe o perioadă mai mare de un an, care aduc investitorului venituri financiare sub formă de dividend sau dobândă. Se includ în categoria imobilizărilor financiare acţiunile deţinute la entităţile afiliate, interesele de participare, alte titluri imobilizate şi creanţele imobilizate.

3.2. Recunoaşterea şi evaluarea imobilizărilor

Un activ imobilizat trebuie recunoscut în bilanţ dacă se estimează că va genera beneficii economice viitoare pentru persoana juridică şi costul activului poate fi evaluat în mod credibil.

Beneficiile economice viitoare reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau echivalente de numerar către entitate. Această contribuție se concretizează sub forma creşterii intrărilor de numerar sau sub forma reducerii ieşirilor de numerar, cum ar fi, de exemplu, prin reducerea costurilor de producție.

Potențialul poate fi productiv, atunci când activul este utilizat separat sau împreună cu alte active pentru prestarea de servicii ori producerea de bunuri destinate vânzării de către entitate. De asemenea, potențialul poate îmbrăca forma convertibilității în numerar sau echivalente de numerar.[1]

Evaluarea activelor imobilizate se asigură pe baza regulilor generale stabilite pentru evaluarea activelor, în momentele principale ale circuitului elementelor de avere în cadrul entităţii:

Astfel, ***la intrarea în entitate (evaluare iniţială)*** evaluarea imobilizărilor se realizează la valoarea de intrare, care se particularizează în funcţie de modalitatea de intrare în cost de achiziţie, cost de producţie, valoare de aport sau valoare justă, după caz.

În costurile efectuate cu construcţia unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, se includ următoarele elemente:[2]

---

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 18, alin. (3)

[2] Idem, punctul 226, alin. (2)

a) costurile reprezentând salariile angajaţilor, contribuţiile legale şi alte cheltuieli legate de acestea, care rezultă direct din construcţia imobilizării corporale;

b) cheltuielile materiale;

c) costurile de amenajare a amplasamentului;

d) costurile iniţiale de livrare şi manipulare;

e) costurile de instalare şi asamblare;

f) cheltuielile de proiectare şi pentru obţinerea autorizaţiilor;

g) costurile de testare a funcţionării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la amplasamentul şi condiţia de funcţionare (cum ar fi eşantioanele produse la testarea echipamentului);

h) onorariile profesionale plătite avocaţilor şi experţilor precum şi comisioanele achitate în legătură cu activul etc.[1]

Nu reprezintă costuri ale unui element de imobilizări corporale următoarele:

a) costurile de deschidere a unei noi instalații;

b) costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile în materie de publicitate și activități promoționale);

c) costurile de desfășurare a unei activități într-un loc nou sau cu o nouă clasă de clienți (inclusiv costurile de instruire a personalului);

d) costurile administrative și alte cheltuieli generale de regie;

e) costurile reamplasării sau reorganizării parțiale sau totale a activităților entității.

Dacă o clădire este demolată pentru a fi construită o alta, cheltuielile cu demolarea sunt recunoscute după natura lor, fără a fi considerate costuri de amenajare a amplasamentului. Acelaşi tratament contabil se aplică şi cheltuielilor reprezentând valoarea neamortizată a clădirii demolate sau costul activului respectiv, atunci când acesta este evidențiat ca stoc.

Costul unei imobilizări corporale include şi costurile estimate iniţial cu demontarea şi mutarea acesteia la scoaterea din funcţiune, precum şi cu restaurarea amplasamentului pe care este poziţionată imobilizarea, atunci când aceste sume pot fi estimate credibil şi entitatea are o obligaţie legată de demontare, mutare a imobilizării corporale şi de refacere a amplasamentului.

Costurile estimate cu demontarea şi mutarea imobilizării corporale, precum şi cele cu restaurarea amplasamentului se recunosc în valoarea acesteia, în corespondenţă cu un cont de provizioane.

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 226, alin. (3)

Costurile aferente unui element necorporal care au fost inițial recunoscute drept cheltuieli nu trebuie recunoscute ca parte din costul unei imobilizări necorporale la o dată ulterioară.

Imobilizările financiare recunoscute ca active se evaluează la costul de achiziție. Diferența dintre valoarea imobilizărilor financiare dobândite și valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul altor entități, precum și diferența dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării cu active pe termen scurt (creanțe) și valoarea activelor care fac obiectul participației se înregistrează pe seama veniturilor (contul 768 "Alte venituri financiare"), la data dobândirii acelor titluri.

Atât imobilizările corporale cât și cele necorporale fac obiectul amortizării, printr-o imputare sistematică a valorii de intrare asupra rezultatelor, în funcție de durata de viață utilă. Baza amortizării corespunde costului sau valorii juste a imobilizării necorporale.

Cheltuielile ulterioare efectuate cu un activ necorporal, după cumpărarea sau finalizarea sa se înregistrează, de regulă, în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate. Cheltuielile ulterioare vor majora costul activului necorporal atunci când este probabil ca aceste cheltuieli vor permite activului să genereze beneficii economice viitoare peste performanța prevăzută inițial, beneficii care pot fi evaluate în mod credibil.

Datorită naturii lor, în multe cazuri, nu există adăugiri la imobilizările necorporale sau înlocuiri ale componentelor acestora. Astfel, majoritatea costurilor ulterioare mai degrabă mențin beneficiile economice viitoare preconizate încorporate într-o imobilizare necorporală existentă, decât să corespundă definiției unei imobilizări necorporale și criteriilor de recunoaștere. În plus, este deseori mai dificil să se atribuie costuri ulterioare direct unei anumite imobilizări necorporale decât activității ca întreg. Prin urmare, doar rareori costurile ulterioare sunt recunoscute în valoarea contabilă a unui activ. Costurile ulterioare aferente mărcilor, titlurilor de publicații și elementelor similare în fond (fie dobândite din afară, fie generate intern) sunt întotdeauna recunoscute în contul de profit și pierdere în momentul în care sunt suportate. Aceasta, pentru că astfel de costuri nu pot fi diferențiate de costurile cu dezvoltarea entității ca întreg.[1]

Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează valoarea imobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli (de exemplu, influența asupra duratei de viață rămase a imobilizărilor), potrivit criteriilor generale de recunoaștere.

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 154

În plus, entitatea stabileşte prin politicile contabile criteriile în funcţie de care cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale majorează valoarea acestora sau se evidenţiază în contul de profit şi pierdere.

Cheltuielile care sunt efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locaţie de gestiune, administrare sau alte contracte similare se evidenţiază în contabilitatea entităţii care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcţie de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii.[1]

Componentele unor elemente de imobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale regulate de timp. Entitatea recunoaşte în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părţii înlocuite a unui astfel de element când acel cost este suportat de entitate, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaştere pentru imobilizările corporale. Dacă o entitate recunoaşte în valoarea contabilă a unei imobilizări corporale costul unei înlocuiri parţiale (înlocuirea unei componente), atunci ea scoate din evidenţă valoarea contabilă a părţii înlocuite, cu amortizarea aferentă, dacă dispune de informaţiile necesare.

În cazul inspecţiilor sau reviziilor generale regulate, efectuate de entitate pentru depistarea defecţiunilor, la momentul efectuării fiecărei inspecţii generale, costul acesteia poate fi recunoscut drept cheltuială sau în valoarea contabilă a elementului de imobilizări corporale ca o înlocuire, dacă sunt respectate criteriile de recunoaştere. Posibilitatea recunoaşterii costurilor cu reviziile şi inspecţiile drept componente ale imobilizărilor corporale se aplică în cazul acelor imobilizări ale căror costuri de inspecţie şi revizie sunt semnificative, cum ar fi avioane, nave maritime şi fluviale, echipamente complexe, conform politicilor contabile aprobate. Dacă se recunoaşte costul inspecţiei ca o componentă a activului, valoarea componentei se amortizează pe perioada dintre două inspecţii planificate.

Costul reviziilor şi inspecţiilor curente, altele decât cele recunoscute ca o componentă a imobilizării, reprezintă cheltuieli ale perioadei.[2]

La inventariere şi ***la închiderea exerciţiului (data bilanţului)*** un activ imobilizat trebuie prezentat în bilanţ la valoarea de intrare/reevaluată, mai puţin ajustările cumulate de valoare. Evaluarea imobilizărilor corporale şi necorporale, cu ocazia inventarierii, se face la valoarea de inventar, stabilită în funcţie de utilitatea, starea acestora şi preţul pieţei. Această valoare este stabilită de comisia de inventariere sau de evaluatori autorizaţi, potrivit legii. Fac obiectul evaluării şi imobilizările în curs de execuţie.

---

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 228

[2] Idem, punctul 230, alin. (3)

"Corectarea valorii imobilizărilor necorporale şi corporale şi aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcţie de tipul de depreciere existentă, fie prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă, fie prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora."[1]

La determinarea pierderilor din depreciere înregistrate de imobilizările corporale şi necorporale pot fi avute în vedere, de către evaluatori independenţi sau personalul entităţii, diferite metode de evaluare (de exemplu: metode bazate pe fluxuri de numerar).

Pentru a stabili dacă există deprecieri ale imobilizărilor corporale şi necorporale, în afara constatării faptice cu ocazia inventarierii, pot fi luate în considerare surse externe şi interne de informaţii.[2]

Aspectele vizate de *sursele externe* de informații sunt:

- pe parcursul perioadei, valoarea de piață a activului a scăzut semnificativ mai mult decât ar fi fost de aşteptat ca rezultat al trecerii timpului sau utilizării;

- pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat asupra mediului tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul etc.

Sursele interne de informații se referă la următoarele elemente:

- există indicii de uzură fizică sau morală a imobilizării;

- pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat, în ceea ce privește gradul sau modul în care imobilizarea este utilizată sau se așteaptă să fie utilizată. Astfel de modificări includ: situațiile în care imobilizarea devine neproductivă, planurile de restructurare sau de întrerupere a activității căreia îi este dedicată imobilizarea, precum și planificarea cedării imobilizării înainte de data estimată anterior;

- raportările interne pun la dispoziție indicii cu privire la faptul că rezultatele economice ale unei imobilizări sunt sau vor fi mai slabe decât cele scontate.

De asemenea, raportările interne pot oferi anumite indicii de depreciere a imobilizărilor, cum sunt:[3]

- fluxul de numerar necesar pentru achiziționarea unei imobilizări similare, pentru exploatarea sau întreținerea imobilizării este semnificativ mai mare decât cel prevăzut inițial în buget;

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 85, alin. (2)

[2] Idem, punctul 86

[3] Ibidem, punctul 86, alin. (3)

- rezultatul din exploatare generat de imobilizare este vizibil inferior celui prevăzut în buget;
- o scădere semnificativă a profitului din exploatare prevăzut în buget, respectiv o creștere semnificativă a pierderilor prevăzute în buget, generate de imobilizare etc.

Cu ocazia evaluării de la data bilanțului pot exista și unele indicii că o pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru o imobilizare necorporală sau corporală nu mai există sau s-a redus. Astfel pe bază constatărilor comisiei de inventariere se va decide reluarea unor deprecieri înregistrate în conturile de ajustări. Pentru o asemenea evaluare se ține cont de sursele externe și interne de informații.[1]

Aspectele vizate de *sursele externe* de informații sunt:

- valoarea de piață a imobilizării a crescut semnificativ în cursul perioadei;
- în cursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect favorabil asupra entității sau se estimează că astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat, în mediul tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul etc.

Sursele interne de informații se referă la următoarele elemente:

- pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect favorabil asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat în ceea ce privește gradul sau modul în care imobilizarea este utilizată sau se așteaptă să fie utilizată. Aceste modificări includ costurile efectuate în timpul perioadei pentru a îmbunătăți și a crește performanța imobilizării sau pentru a restructura activitatea căreia îi aparține imobilizarea;
- raportările interne dovedesc faptul că performanța economică a unei imobilizări este sau va fi mai bună decât s-a prevăzut inițial etc.

Pentru deprecierea imobilizărilor financiare se constituie ajustări pentru depreciere, ca diferență între valoarea de intrare a acestora și valoarea justă stabilită cu ocazia inventarierii.

Rezultă că, o imobilizare necorporală trebuie prezentată în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare.

Evaluarea imobilizărilor corporale la data bilanțului se efectuează la cost, mai puțin amortizarea și ajustările cumulate din depreciere, sau la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării, mai puțin orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate.

Imobilizările financiare se prezintă în bilanț la costul istoric, mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

---

[1] *** *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 86, alin. (5) și (6)

La ieşirea din entitate un activ imobilizat trebuie scos din evidenţă la cedarea sau casarea lui, atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai este aşteptat din utilizarea sa ulterioară. Evaluarea imobilizărilor ieşite din entitate prin cedare sau casare se realizează la nivelul valorii de intrare sau de înregistrare în contabilitate.

În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.

Dacă o entitate a recunoscut în valoarea contabilă a unei imobilizări corporale costul unei înlocuiri parțiale (înlocuirea unei componente), atunci ea scoate din evidență valoarea contabilă a părții înlocuite, cu amortizarea aferentă, dacă dispune de informațiile necesare.

Câştigurile, respectiv pierderile, care apar o dată cu încetarea utilizării sau ieşirea unei imobilizări se determină ca diferenţă între veniturile generate de ieşirea activului şi valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acestuia, şi trebuie recunoscute ca venit, respectiv cheltuială, în contul de profit şi pierdere al perioadei.

Dacă pentru un activ imobilizat a fost constituită anterior o ajustare pentru depreciere sau pierdere de valoare, concomitent cu ieşirea lui din entitate, ajustarea existentă se transferă la venituri.

În cazul imobilizărilor corporale, pe lângă regulile de evaluare prezentate anterior, pot fi utilizate şi **reguli de evaluare alternative**. Acestea se referă la ***reevaluarea imobilizărilor corporale***, care se efectuează potrivit reglementărilor legale, caz în care prezentarea în bilanţ se va realiza la valoarea reevaluată şi nu la costul lor istoric (vezi "Contabilitatea rezervelor din reevaluare").

3.3. Câteva documente justificative folosit în contabilitatea imobilizărilor

Pe lângă documentele justificative prezentate anterior (la contabilitatea stocurilor, decontărilor și trezoreriei) la baza înregistrării în contabilitate a operaţiilor privind imobilizările, mai intervin şi următoarele documente justificative:[1]

Registrul numerelor de inventar (modul de prezentare în fig. nr. 3.1.) *serveşte* ca document de atribuire a numerelor de inventar mijloacelor fixe (imobilizarilor corporle) existente în entitate, în vederea identificării lor.

Se întocmeşte de compartimentul financiar-contabil, pe grupe de mijloace fixe, prin înregistrarea cronologică a mijloacelor fixe intrate în entitate.

Se poate folosi, fie câte un registru pentru fiecare grupă de mijloace fixe, fie un registru pentru mai multe grupe, în funcţie de numărul mijloacelor fixe existente şi al celor care urmează a intra în entitate. Grupele de mijloace fixe corespund categoriilor

[1] ∴ Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 2.634/5.11.2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 910/9.12.2015

contabile de imobilizări corporale sau grupelor din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2.139/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Entitatea ....

Număr pagină ....

REGISTRUL NUMERELOR DE INVENTAR

Nr. de inventar	Codul de clasificare	Denumirea mijlocului fix și caracteristici tehnice	Locul unde se află	Alte mențiuni
1	2	3	4	5

14-2-1

Fig. nr. 3.1. *Registrul numerelor de inventar*

În scopul asigurării controlului asupra existenței mijloacelor fixe, se atribuie fiecărui mijloc fix, care constituie obiect de evidență, un număr de inventar în momentul intrării în entitate prin achiziționare, construire, confecționare, transfer etc. (cu excepția celor luate cu chirie), care se consemnează în registrul numerelor de inventar. Numerele de inventar atribuite mijloacelor fixe care circulă prin schimb (tuburi pentru oxigen, butoaie etc.) nu se imprimă pe acestea.

Numerotarea mijloacelor fixe în cadrul registrului se face, de regulă, în ordinea succesivă a numerelor și/sau pe grupe de mijloace fixe.

La stabilirea numerelor de inventar în cadrul seriei se au în vedere, atât mijloacele fixe existente, cât și mijloacele fixe care vor fi achiziționate, construite sau confecționate în anii următori.

Numărul de inventar atribuit unui mijloc fix urmează să fie trecut în toate documentele care privesc mijlocul fix respectiv.

Modul de numerotare a mijloacelor fixe precum și modul de imprimare a numărului de inventar atribuit se stabilesc prin proceduri proprii ale entității.

De regulă, numărul de inventar atribuit se imprimă direct pe obiect (cu vopsea sau prin poansonare) sau se gravează pe o plăcuță ce se fixează pe mijlocul fix respectiv sau prin alte mijloace care să asigure identificarea mijlocului fix respectiv.

Pe fiecare obiect este obligatoriu să se imprime și inițialele entității căreia îi aparțin mijloacele fixe respective.

Pentru mijloacele fixe complexe (formate din mai multe obiecte componente) și pentru mijloacele fixe a căror evidență se ține pe tronsoane (conducte de distribuție gaz metan, drumuri, linii electrice etc.), pe fiecare obiect se indică numărul de inventar

atribuit. În aceste cazuri, este necesar ca, pe lângă numărul de inventar respectiv, să se folosească şi numere suplimentare.

Numerele de inventar ale mijloacelor fixe transferate altor entităţi sau scoase din funcţiune nu pot fi atribuite altor mijloace fixe intrate în entitate. Aceste numere rămân libere până la renumerotarea mijloacelor fixe, când se întocmeşte un nou registru al numerelor de inventar.

Mijloacele fixe închiriate se evidenţiază în contabilitatea entităţii care le-a luat cu chirie, în conturile în afara bilanţului, cu numerele de inventar atribuite de entitatea care le-a dat cu chirie.

Principalele date ale formularului se completează astfel:

- în coloana 1 se înscrie numărul de inventar;
- în coloana 2 se înscrie codul mijlocului fix;
- în coloana 3 se înscriu, pe scurt, datele strict necesare pentru identificarea mijlocului fix;
- în coloana 4 se înscrie locul unde se află mijlocul fix. În cazul mişcărilor frecvente, această coloană se completează cu creionul negru, pentru a se putea şterge denumirea locului de folosinţă anterior şi a se înscrie noul loc unde se află mijlocul fix;
- coloana 5 se foloseşte în măsura în care sunt necesare şi alte menţiuni decât cele făcute în celelalte coloane, ca, de exemplu, menţiuni privind transferul sau scoaterea din funcţiune a mijlocului fix.

Nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Fişa mijlocului fix (modul de prezentare în fig. nr. 3.2.) *serveşte* ca document pentru evidenţa analitică a mijloacelor fixe.

Se întocmeşte într-un exemplar, de compartimentul financiar-contabil, pentru fiecare mijloc fix sau pentru mai multe mijloace fixe de acelaşi fel şi de aceeaşi valoare care au aceleaşi cote de amortizare şi sunt puse în funcţiune în aceeaşi lună.

Se păstrează pe grupe de mijloace fixe, în ordinea codurilor din clasificarea imobilizările corporale conform legislaţiei în vigoare, iar în cadrul acestora, fişele mijloacelor fixe se grupează pe locuri de folosinţă.

Când formularul este folosit ca fişă colectivă, nu se sortează pe locuri de folosinţă.

Fişele mijloacelor fixe scoase din funcţiune sau transferate se scot din cartotecă şi se păstrează separat.

Se completează pe baza documentelor justificative privind mişcarea mijloacelor fixe sau modificarea valorii de inventar a acestora, ca urmare a completării, îmbunătăţirii, modernizării sau reevaluării lor (bon de mişcare a mijloacelor fixe, proces-verbal de scoatere din funcţiune etc.).

FIŞA MIJLOCULUI FIX	Grupa ....
	Codul de clasificare ....
Nr. inventar .... Fel, serie, nr. data document provenienţă .... Valoare de inventar .... Amortizare lunară	Data dării în folosinţă Anul .... Luna ....
Denumirea mijlocului fix şi caracteristici tehnice	Data amortizării complete Anul .... Luna .... Durata normală de funcţionare ....
Accesorii	Cota de amortizare ....%

(verso)

Nr. inventar (de la număr la număr)	Documentul (data, felul, numărul)	Operaţiunile care privesc mişcarea, creşterea sau diminuarea valorii mijlocului fix	Buc.	Debit	Credit	Sold	Soldul contului 105 "Rezerve din reevaluare"

14-2-2

Fig. nr. 3.2. *Fişa mijlocului fix*

Când formularul este folosit ca fişă colectivă, mijloacele fixe se înscriu pe un singur rând, specificându-se în prima coloană numerele de inventar atribuite. În acest caz, valoarea unitară de inventar se poate înscrie în coloana a treia a formularului.

În coloana "Bucăţi", intrările se înscriu "în negru", iar ieşirile "în roşu".

Înregistrările în coloanele "Debit", "Credit" şi "Sold" se fac la valoarea de inventar a mijloacelor fixe.

În rubrica destinată datelor tehnice de identificare a mijlocului fix, în afară de datele privind marca, numărul de fabricaţie, seria, se înscriu şi părţile componente ale mijlocului fix. De exemplu, la o clădire se completează instalaţiile de încălzire centrală, sanitare, electrice etc.

Data amortizării complete şi cota de amortizare se înscriu în spaţiile rezervate.

Nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Bonul de mişcare a mijloacelor fixe (modul de prezentare în fig. nr. 3.3.) *serveşte* ca: document justificativ de predare-primire a mijloacelor fixe între două locuri de folosinţă ale entităţii (secţie, serviciu, brigadă, atelier, entităţi subordonate etc.); document de însoţire a mijloacelor fixe pe timpul transportului de la secţia sau subunitatea predătoare la cea primitoare; document justificativ de înregistrare în evidenţa responsabilului cu mijloacele fixe la locurile de folosinţă şi în contabilitate.

BON DE MIŞCARE A MIJLOACELOR FIXE					
Număr document	Data eliberării			Predător	Primitor
	ziua	luna	anul		

Subsemnaţii din partea .... şi din partea .... am procedat la predarea- primirea mijloacelor fixe în baza .... din ....

Nr. crt.	Denumirea mijlocului fix şi caracteristici tehnice	Numărul de inventar	Buc.	Valoarea de inventar

SUBUNITATEA PREDĂTOARE (secţie, atelier etc.)		APROBAT	
Numele şi prenumele	Semnătura		
		Data	Semnătura
SUBUNITATEA PRIMITOARE (secţie, atelier etc.)			
Numele şi prenumele	Semnătura		

14-2-3A

Fig. nr. 3.3. *Bon de mişcare a mijloacelor fixe*

Se întocmeşte în două exemplare de către persoana desemnată de compartimentul care dispune mişcarea mijloacelor fixe (compartimentul mecanic-şef, energetic-şef, administrativ etc.).

Circulă la: persoana care aprobă mişcarea mijlocului fix în cadrul entităţii (ambele exemplare); secţia (serviciul, brigada, atelierul, subunitatea) predătoare, pentru semnare de predare de către responsabilul cu mijloacele fixe şi pentru semnare de primire de către delegatul secţiei, serviciului etc. primitor (ambele exemplare); secţia (serviciul, brigada, atelierul, subunitatea) primitoare (împreună cu mijlocul fix), pentru înregistrarea în evidenţă la locul de folosinţă (exemplarul 1); compartimentul financiar-contabil pentru înregistrarea mişcării mijlocului fix (exemplarul 1).

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1) şi la secţia (serviciul, atelierul, subunitatea) predătoare (exemplarul 2).

Proces-verbal de recepţie (Cod 14-2-5), **proces-verbal de recepţie provizorie** (Cod 14-2-5/a) şi **proces-verbal de punere în funcţiune** (Cod 14-2-5/b) - modul de prezentare în fig. nr. 3.4.-3.6.- *serveşte* ca: document de înregistrare în evidenţa operativă şi în contabilitate; document de consemnare a stadiului în care se

află obiectivul de investiții; document de aprobare a recepției (cod 14-2-5); document de constatare a îndeplinirii condițiilor de recepție provizorie a obiectivului de investiții (cod 14-2-5/a); document de aprobare a recepției provizorii a obiectivului de investiții (cod 14-2-5/a) și document de punere în funcțiune a obiectivului de investiții (cod 14-2-5/b).

Se întocmește în trei exemplare, la data punerii în funcțiune a mijlocului fix, astfel:

- Procesul-verbal de recepție (cod 14-2-5) se întocmește pentru mijloacele fixe independente care nu necesită montaj și nici probe tehnologice, acestea considerându-se puse în func iune la data achiziționării lor;

- Procesul-verbal de recepție provizorie (cod 14-2-5/a) se întocmește pentru utilajele care necesită montaj, dar care nu necesită probe tehnologice, produse cu ciclu lung de fabricație care depășesc un exercițiu financiar/bugetar, realizate pe faze de fabricație, precum clădirile și construcțiile speciale care nu deservesc procese tehnologice, acestea considerându-se puse în funcțiune la data terminării montajului, respectiv la data terminării construcției. Acest document poate fi însoțit de *Încheierea de luare în primire* (modul de prezentare în fig. nr. 3.5.a.) și/sau *Procesul-verbal de privind executarea completărilor și remedierilor prevăzute în anexă la procesul-verbal de recepție provizorie a obiectului*.....(modul de prezentare în fig. nr. 3.5.b.);

- Procesul-verbal de punere în funcțiune (cod 14-2-5/b) se întocmește pentru utilajele și instalațiile care necesită montaj și probe tehnologice, precum și clădirile și construcțiile speciale care deservesc procese tehnologice, acestea considerându-se puse în funcțiune la terminarea probelor tehnologice.

Circulă la: persoanele care fac parte din comisie (exemplarele 1, 2 și 3); compartimentul care efectuează operațiunea de control financiar preventiv (exemplarul 2); compartimentul financiar-contabil pentru verificarea și înregistrarea procesului-verbal de recepție (exemplarele 2 și 3).

Se arhivează la furnizor (antreprenor) la compartimentul financiar-contabil (exemplarele 2 și 3) și la beneficiar la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1).

Procesul-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale (modul de prezentare în fig. nr. 3.7.) *servește* ca document: de constatare a îndeplinirii condițiilor scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință și de declasare a altor bunuri materiale decât mijloacele fixe, potrivit dispozițiilor legale; de consemnare a scoaterii efective din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau de declasare a bunurilor materiale; de predare la magazie a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea efectivă din funcțiune a mijloacelor fixe, precum și din scoaterea din uz a bunurilor materiale propuse pentru declasare; justificativ de înregistrare în evidența magaziilor (depozitelor) și în contabilitate.

Entitatea ....

Obiectivul pentru investiții ....
Obiectivul supus recepției ....
Concluzia ....

PROCES-VERBAL DE RECEPȚIE
(Cod 14-2-5)

I. DATE GENERALE
1. Comisia de recepție convocată la data de .... și-a desfășurat activitatea în intervalul: ....

II. CONSTATĂRI
În urma examinării documentației prezentate și a cercetării pe teren a lucrărilor executate s-au constatat:
1. Documentația tehnico-economică a fost prezentată comisiei de recepție cu următoarele excepții: ....
Comisia constată că lista documentației prevăzute mai sus nu împiedică/împiedică efectuarea recepției.
2. Recepția punerii în funcțiune a fost efectuată la data de ......, iar până la recepția obiectivului de la data punerii în funcțiune au trecut .... luni.
3. Valoarea lucrărilor supuse recepției conform documentelor de decontare este de .... lei.
4. La data recepției, nivelul atins de indicatorii tehnico-economici aprobați se prezintă astfel: ....
5. Următorii factori au influențat nefavorabil realizarea indicatorilor care n-au atins nivelul aprobat: ....
6. La data recepției se constată următoarele disponibilități de capacități ale utilajelor tehnologice și de spații construite care pot conduce la îmbunătățirea indicatorilor tehnico-economici: ....
7. S-a constatat că sunt/nu sunt luate măsurile pentru menținerea nivelului aprobat al indicatorilor tehnico-economici în ceea ce privește:
a. asigurarea cu materii prime, materiale, combustibil, energie, apă etc. (se vor arăta cele ce nu sunt asigurate);
b. lucrări conexe, utilități, deserviri etc.;
c. forța de muncă;
d. ....

III. CONCLUZII
1. Pe baza constatărilor și concluziilor consemnate mai sus, comisia de recepție hotărăște în unanimitate/cu majoritatea de păreri:
SE ADMITE RECEPȚIA OBIECTIVULUI DE INVESTIȚII ȘI SE ACORDĂ CALIFICATIVUL
....
2. Comisia de recepție stabilește că, pentru menținerea nivelului aprobat al indicatorilor tehnico-economici aprobați și pentru o cât mai bună exploatare a capacităților ce se recepționează, mai sunt necesare următoarele măsuri:
....
....
3. Prezentul proces-verbal, care conține .... file și .... anexe numerotate cu un total de .... file, care fac parte integrantă din cuprinsul acestuia, a fost încheiat azi .... în trei exemplare originale.

	Numele și prenumele	Funcția	Locul de muncă	Semnătura
Președinte				
Membri:				
Specialiști-consultanți				
Asistenți la recepție				
Secretar				

Fig. nr. 3.4. *Proces-verbal de recepție*

Entitatea ....

Obiectivul pentru investiţii ....
Obiectivul supus recepţiei ....
Concluzia ....

PROCES-VERBAL DE RECEPŢIE PROVIZORIE
(Cod 14-2-5/a)

I. DATE GENERALE

1. Comisia numită de .... prin .... pentru recepţionarea obiectivului de investiţii intitulat .... şi situat în .... a fost convocată la data de .... pentru a proceda la recepţia provizorie a lucrărilor de construcţii-montaj aferente.

Obiectul (obiectele)/părţi de obiect .... pentru care proiectantul general este .... antreprenor general este .... şi beneficiar de investiţii este ....

2. Comisia şi-a desfăşurat activitatea în intervalul ....

3. Valoarea situaţiei de plată a lucrărilor de construcţii-montaj supuse recepţiei provizorii este de ...., conform anexei.

4. Lucrările de construcţii-montaj supuse acestei recepţii au fost în prealabil preluate de beneficiar de la antreprenor pe baza procesului-verbal de predare-primire din ....

5. Valoarea mijloacelor fixe ce se recepţionează este de .... lei.

II. CONSTATĂRI

A. Cu privire la documentaţia tehnico-economică necesară la recepţia provizorie a lucrărilor de construcţii-montaj ....

Comisia consideră că actele prezentate sunt/nu sunt suficiente pentru aprecierea calităţii lucrărilor şi a dispus ....

B. Cu privire la îndeplinirea condiţiilor pentru prezentare la recepţie.

1. Executarea lucrărilor de construcţii şi instalaţii cuprinse în devizul general:

a. lucrările sunt terminate;

b. următoarele lucrări, conform anexei, nu sunt terminate.

2. Efectuarea prealabilă a probelor mecanice şi a rodajului mecanic la instalaţiile şi utilajele tehnologice.

3. Unităţile care condiţionează folosirea sau exploatarea obiectului sunt/nu sunt integral asigurate ....

4. Terminarea lucrărilor aferente spaţiilor cu altă destinaţie inclusă în construcţia obiectului supus recepţiei (în cazul blocurilor de locuinţe)

....

Concluzie: Pe baza constatărilor de la cap. B pct. 1 - 4, comisia constată că sunt/nu sunt îndeplinite condiţiile pentru ca obiectul să fie supus recepţiei. Totodată, comisia hotărăşte că lucrările arătate în anexă, ca neexecutate - să fie terminate până la ....

C. Calitatea lucrărilor realizate.

1. Respectarea prevederilor proiectului (inclusiv completările şi modificările aduse).

În urma examinării lucrărilor executate şi a semnalărilor făcute de proiectant, comisia a reţinut în anexă următoarele nerealizări ale proiectului - dintre care cele în dreptul cărora au fost prevăzute termene urmează să fie remediate:

....

Concluzie: Comisia consideră că abaterile de la proiect care sunt consemnate fără fixarea unui termen pentru refacerea lucrărilor, potrivit proiectului, nu influenţează comportarea, exploatarea, aspectul şi integritatea obiectului.

Lucrările pentru care s-a făcut menţiune în acest sens urmează să fie puse de acord cu prevederile proiectului în termenele specificate.

2. Calitatea soluţiilor constructive şi detaliile de execuţie folosite în proiect.

În urma examinării lucrărilor şi a observaţiilor prezentate de executant, au fost reţinute în anexă următoarele deficienţe de proiectare care influenţează executarea, exploatarea sau funcţionarea obiectului, dintre care unele urmează să fie remediate în termenele fixate în dreptul fiecăruia:

....

Concluzie: Comisia atrage atenția proiectantului ce poartă răspunderea pentru consecințele acestei deficiențe și în același timp hotărăște remedierea în contul proiectantului a deficiențelor pentru care a stabilit termen în acest sens.
3. Calitatea execuției lucrărilor.
Din dispozițiile de șantier, buletinele de încercare a betoanelor și îmbinărilor metalice, procesele-verbale de lucrări ascunse, certificatele de calitate pentru prefabricate și materiale folosite, din constatările scrise ale organelor care au controlat pe parcurs calitatea lucrărilor, precum și din constatările făcute de comisia de recepție la fața locului, rezultă următoarele:
3.1. La structura de rezistență
....
3.2. La restul lucrărilor de construcții
....
3.3. La lucrările de instalații
....
3.4. La lucrările de montaj al instalațiilor și utilajelor tehnologice cuprinse în obiect
....
4. Deficiențe ale lucrărilor realizate care se datoresc beneficiarului de investiții
....
5. Alte constatări:
....
....
III. CONCLUZII GENERALE
1. Pe baza constatărilor și concluziilor consemnate mai sus, comisia de recepție cu majoritate/în unanimitate de păreri hotărăște: Admiterea (respingerea) recepției provizorii a lucrărilor de construcții-montaj aferente obiectelor (obiectului)
....
....
....
care au fost terminate la data de .... și care fac parte din obiectivul
....
....
2. Perioada de garanție a lucrărilor recepționate aferente fiecărui obiect este de .... luni (se completează numai în cazul admiterii recepției).
3. Comisia de recepție apreciază că pentru o cât mai bună utilizare a obiectelor/obiectului recepționate mai sunt necesare următoarele măsuri:
....
....
4. Prezentul proces-verbal, conținând .... file și .... anexe numerotate cu un total de .... file, care fac parte integrantă din cuprinsul lui, a fost încheiat azi .... în trei exemplare originale.

	Numele și prenumele	Funcția	Locul de muncă	Semnătura
Președinte				
Membri:				
Specialiști-consultanți				
Asistenți la recepție				
Secretar				

Fig. nr. 3.5. *Proces-verbal de recepție provizorie*

ÎNCHEIERE DE LUARE ÎN PRIMIRE

Subsemnaţii .... pe baza calităţii şi a împuternicirilor menţionate în dreptul fiecăruia şi ca urmare a prezentului proces-verbal de admitere a recepţiei provizorii, am procedat azi .... la predarea, respectiv luarea în primire a obiectului

....

....

....

PREDAT, Antreprenor general (denumirea entităţii, numele, calitatea, împuternicirea şi semnătura predătorului)	PRIMIT, Beneficiar de instalaţii (denumirea entităţii, numele, calitatea, împuternicirea şi semnătura primitorului)

Fig. nr. 3.5.a. *Încheiere de luare în primire*

PROCES-VERBAL nr. ...
privind executarea completărilor şi remedierilor prevăzute în anexă la procesul-verbal de recepţie provizorie a obiectului ....

Poziţie în anexa procesului-verbal de recepţie şi provizorie	Termen prevăzut în anexă	Entitatea care a efectuat remedierea
1	2	3

EXECUTANT,
....
(Numele, prenumele, funcţia)

BENEFICIAR,
....
(Numele, prenumele, funcţia)

Fig. nr. 3.5.b. *Proces-verbal de privind executarea completărilor şi remedierilor prevăzute în anexă la procesul-verbal de recepţie provizorie a obiectului.....*

Se întocmește în două exemplare, separat pentru mijloace fixe, materiale de natura obiectelor de inventar în folosință și bunuri materiale aflate în gestiunea unui singur gestionar, pe baza documentației prevăzute în normele legale (nota privind starea tehnică a mijlocului fix propus a fi scos din funcțiune, deviz estimativ al reparației capitale, act constatator al avariei, avize, nota justificativă privind descrierea degradării bunurilor materiale, specificația bunurilor materiale propuse pentru declasare etc.).

Formularul *se completează* de către comisia constituită în acest scop, după caz, astfel:

- capitolele I și II, cu constatările și concluziile rezultate din analiza documentației primite și din verificarea stării mijloacelor fixe propuse a fi scoase din funcțiune, scoaterii din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau a altor bunuri materiale propuse pentru declasare;

ENTITATEA ....

Obiectivul pentru investiţii ....
Obiectivul supus recepţiei ....
Concluzia ....

PROCES-VERBAL DE PUNERE ÎN FUNCŢIUNE
(Cod 14-2-5/b)

I. DATE GENERALE
1. Comisia de recepţie convocată la data de .... şi-a desfăşurat activitatea în intervalul: ....

II. CONSTATĂRI
În urma examinării documentaţiei prezentate, a rezultatelor probelor tehnologice şi a cercetării pe teren a lucrărilor executate s-a constatat:
1. Documentaţia tehnico-economică prevăzută în Regulamentul de efectuare a obiectivelor de investiţii a fost/nu a fost prezentată integral comisiei de recepţie, lipsind:
....
....
2. În perioada .... au fost efectuate probele tehnologice ale utilajelor şi instalaţiilor aferente capacităţii pentru exploatarea normală a instalaţiilor şi utilajelor tehnologice şi asigurarea calităţii produselor, conform documentaţiei tehnico-economice şi indicatorilor tehnico-economici aprobaţi.
3. La data recepţiei, nivelul atins de indicatorii tehnico-economici aprobaţi este următorul: ....
4. Costul lucrărilor şi al cheltuielilor pentru efectuarea probelor tehnologice, aşa cum rezultă din documentele prezentate, este de .... lei.
5. Valoarea produselor rezultate în urma probelor tehnologice, care se pot valorifica, este de .... lei.
6. Valoarea de înregistrare a mijloacelor fixe ce se pun în funcţiune (sau se dau în folosinţă) este la data recepţiei de .... lei.
7. Alte constatări.

III. CONCLUZII
1. Pe baza constatărilor şi concluziilor consemnate mai sus, comisia de recepţie în unanimitate/cu majoritate de păreri hotărăşte:
ADMITEREA RECEPŢIEI PUNERII ÎN FUNCŢIUNE A CAPACITĂŢII:
....
2. Comisia de recepţie stabileşte că, pentru o cât mai bună exploatare a capacităţii puse în funcţiune, mai sunt necesare următoarele măsuri:
....
....
....
3. Prezentul proces-verbal, care conţine .... file şi .... anexe, numerotate cu un total de .... file, care fac parte integrantă din cuprinsul acestuia, a fost încheiat azi .... în ....exemplare originale.

	Numele şi prenumele	Funcţia	Locul de muncă	Semnătura
Preşedinte				
Membri				
Specialişti-consultanţi				
Asistenţi la recepţie				

Fig. nr. 3.6. *Proces-verbal de punere în funcţiune*

Entitatea .... PROCES-VERBAL DE SCOATERE DIN FUNCŢIUNE A MIJLOACELOR FIXE/ DE DECLASARE A UNOR BUNURI MATERIALE	APROBAT	DATA

Număr document	Data			Predător
	Ziua	Luna	Anul	

I. CONSTATĂRILE ŞI CONCLUZIILE COMISIEI ....
....
....
....
....
....
....
....

II. MIJLOACELE FIXE SCOASE DIN FUNCŢIUNE SAU BUNURILE MATERIALE DECLASATE

Nr. crt.	Denumirea	Cod	U/M	Cantitatea	Preţ unitar	Valoarea	Amortizarea până la scoaterea din funcţiune

III. ANSAMBLE, SUBANSAMBLE, PIESE, COMPONENTE ŞI MATERIALE REZULTATE

Număr document	Data			Predător	Primitor
	Ziua	Luna	Anul		

Nr. crt.	Denumirea	COD	U/M	Cantitatea	Preţ unitar	Valoarea

COMISIA						Delegaţi la dezmembrare sau la declasare		Primit în gestiune
Nume şi prenume	Semnătura	Nume şi prenume	Semnătura	Nume şi prenume	Semnătura	Nume şi prenume	Semnătura	

14-2-3/aA

Fig. nr. 3.7. *Proces-verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale*

- capitolul III, după aprobarea propunerilor şi efectuarea scoaterii din funcţiune, din uz sau declasării, cu informaţii referitoare la ansamblele, subansamblele, piesele, componentele şi materialele rezultate.

În cazul scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe, numărul de inventar se va trece la capitolul II în coloana "Denumirea". În situația în care capitolul III se completează în alte exerciții financiare, este necesar să se întrunească o nouă comisie care să întocmească un nou proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale, care să confirme datele completate în acest capitol.

Circulă la: persoana autorizată să aprobe scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau declasarea bunurilor materiale (ambele exemplare); secție (serviciu, subunitate) pentru înregistrarea în evidență la locul de folosință a mijloacelor fixe scoase din funcțiune (ambele exemplare); magazia (depozitul de materiale), pentru descărcarea gestiunii, respectiv înregistrarea în evidență a bunurilor materiale declasate (ambele exemplare); magazia primitoare, pentru semnare de către gestionar a primirii în gestiune a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea efectivă din funcțiune a mijloacelor fixe și materialelor recuperabile și refolosibile, rezultate din scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau din declasarea bunurilor materiale (ambele exemplare); compartimentul financiar-contabil, pentru verificarea și înregistrarea operațiunilor privind scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau declasarea bunurilor materiale (exemplarul 1); compartimentul care a făcut propunerile de scoatere din funcțiune, din uz sau de declasare, pentru înregistrare (exemplarul 2).

Se arhivează: la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1) și la compartimentul care ține evidența mijloacelor fixe (exemplarul 2).

3.4. Contabilitatea imobilizărilor necorporale

Imobilizările necorporale, denumite şi imobilizări nemateriale sau active intangibile, cuprind valorile economice de investiţie care nu sunt concretizate în bunuri fizice. Conform Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările şi completările ulterioare, "O imobilizare necorporală este un activ nemonetar identificabil fără formă fizică." (punctul 144, alin.1).

O imobilizare necorporală îndeplineşte criteriul de a fi **identificabilă** când:

a) este separabilă, adică poate fi separată sau desprinsă din entitate şi vândută, transferată, cesionată printr-un contract de licenţă, închiriată sau schimbată, fie individual, fie împreună cu un alt contract, un activ identificabil sau o datorie identificabilă aferentă, indiferent dacă entitatea intenționează ori nu să facă acest lucru; sau

b) decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi şi obligaţii.

Capacitatea unei entități de a **controla** beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporală provine în mod normal din drepturile legale a căror aplicare poate fi susținută în instanță. În absența unor drepturi legale, controlul este mai dificil de demonstrat. Cu toate acestea, exercitarea legală a unui drept nu este o condiție necesară pentru control, întrucât entitatea poate fi capabilă să controleze beneficiile economice viitoare în alt mod.

Beneficiile economice viitoare care decurg dintr-o imobilizare necorporală pot include venituri din vânzarea produselor sau serviciilor, economii de costuri sau alte beneficii rezultate din utilizarea activului de către entitate. De exemplu, utilizarea proprietății intelectuale într-un proces de producție determină de regulă reducerea costurile viitoare de producție şi, mai rar, creaşterea veniturile viitoare.[1]

Un activ necorporal trebuie recunoscut în bilanţ dacă satisface definiția unei imobilizări necorporale şi criteriile generale de recunoştere ale activelor (este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către entitate şi activul are un cost sau o valoare care poate fi evaluat/evaluată în mod credibil).

Deşi au o pondere redusă sau chiar nesemnificativă în totalul imobilizărilor, activele necorporale sunt însă variate din punct de vedere al conţinutului economic şi al comportamentului financiar, fiind reprezentate de:

- cheltuielile de constituire;
- cheltuielile de dezvoltare;
- concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare, cu excepţia celor create intern de entitate;
- activele necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale;
- fondul comercial pozitiv;
- alte imobilizări necorporale şi
- avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale.

Dacă un element nu îndeplineşte condițiile de recunoaştere a unei imobilizări necorporale, costul aferent achiziției sau realizării sale pe plan intern este recunoscut drept cheltuială în momentul în care este suportat.

3.4.1. Cheltuielile de constituire

În această structură se cuprind cheltuielile ocazionate de înfiinţarea sau dezvoltarea entităţii (taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea şi vânzarea de acţiuni şi obligaţiuni şi alte cheltuieli de această natură, legate de înfiinţarea şi extinderea activităţii entităţii).

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 152

O entitate poate imobiliza cheltuielile de constituire. În această situaţie, suma reflectată în acest element de imobilizări necorporale se amortizează într-o perioadă de cel mult cinci ani, iar elementele de natura cheltuielilor de constituire se prezintă detaliat în notele explicative. În analizele financiare sunt considerate "active fictive".

Evidenţa acestor imobilizări se asigură prin contul de activ **201 "Cheltuieli de constituire"**, care se debitează cu cheltuielile ocazionate de înfiinţarea sau dezvoltarea entităţii **(404, 462, 512, 531)** şi se creditează cu cheltuielile de constituire amortizate integral **(280)**. Soldul debitor reflectă valoarea cheltuielilor de constituire existente.

Exemplu: În vederea constituirii unei societăţi cu răspundere limitată cu un capital social de 500 lei, asociatul unic achită onorariul notarului pentru redactarea actului constitutiv în sumă de 60 lei, iar la registrul comerţului suma de 420 lei.

Amortizarea cheltuielilor se face în cinci ani, după sistemul liniar. Cota de amortizare = 100/5 = 20%; amortizarea anuală = 480 lei * 20% = 96 lei, iar amortizarea lunară 8 lei.

În contabilitate se înregistrează operaţiunile:

1) Onorariul notarului achitat de asociat:

1.	201 "Cheltuieli de constituire"	=	462 "Creditori diverşi"	60	60

2) Plata de către asociat a taxei de înregistrare la Oficiul Registrului Comerţului

2.	201 "Cheltuieli de constituire"	=	462 "Creditori diverşi"	420	420

3) Înregistrarea amortizării lunare:

3.	6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2801 "Amortizarea cheltuielilor de constituire"	8	8

4) Scoaterea din evidenţă a cheltuielilor de constituire, în momentul amortizării integrale:

4.	2801 "Amortizarea cheltuielilor de constituire"	=	201 " Cheltuieli de constituire"	480	480

3.4.2. Cheltuielile de dezvoltare

Imobilizările de această natură includ cheltuielile generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoştinţe într-un plan sau proiect ce vizează producţia de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi ori îmbunătăţite substanţial, înainte de începerea producţiei sau utilizării comerciale.

Cercetarea este investigarea originală şi planificată întreprinsă în scopul câştigării unor cunoştinţe sau înțelesuri științifice ori tehnice noi.

Aşadar, activitățile de cercetare şi dezvoltare sunt direcţionate către dezvoltarea cunoştinţelor. Chiar dacă aceste activităţi pot avea ca rezultat o

imobilizare cu o formă fizică (de exemplu, un prototip), elementul fizic al activului este secundar componentei sale necorporale, adică pachetul de cunoştinţe încorporat în aceasta.

Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern respectă criteriile de recunoaştere, o entitate împarte procesul de generare a activului în:

a) o fază de cercetare; şi

b) o fază de dezvoltare.

"Dacă o entitate nu poate face distincţia între faza de cercetare şi cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei imobilizări necorporale, entitatea tratează costurile aferente proiectului ca fiind suportate exclusiv în faza de cercetare."[1]

Exemple de activităţi de cercetare sunt:[2]

a) activităţile destinate obţinerii de cunoştinţe noi;

b) identificarea, evaluarea şi selecţia finală a aplicaţiilor pentru rezultatele cercetărilor sau pentru alte cunoştinţe;

c) căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii; şi

d) formularea, proiectarea, evaluarea şi selecţia finală a alternativelor posibile de materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi ori îmbunătăţite.

În faza de cercetare a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra că există o imobilizare necorporală şi că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile. Rezultă că nici o imobilizare necorporală provenită din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu trebuie recunoscută. Costurile de cercetare (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) trebuie recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate.

O imobilizare necorporală generată de dezvoltare (sau faza de dezvoltare a unui proiect intern) trebuie recunoscută dacă, şi numai dacă, o entitate poate demonstra toate elementele următoare:[3]

a) fezabilitatea tehnică pentru finalizarea imobilizării necorporale, astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;

b) intenţia sa de a finaliza imobilizarea necorporală şi de a o utiliza sau de a o vinde;

c) capacitatea sa de a utiliza sau de a vinde imobilizarea necorporală;

d) modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile. Astfel, entitatea poate demonstra existenţa unei pieţe pentru

---

[1] *.* *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 164, alin. (2)

[2] Idem, punctul 166

[3] Ibidem, punctul 167

producţia generată de imobilizarea necorporală ori pentru imobilizarea necorporală în sine sau, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale;

e) disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare şi de altă natură adecvate pentru a finaliza dezvoltarea şi pentru a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;

f) capacitatea de a evalua credibil costurile atribuibile imobilizării necorporale pe perioada dezvoltării sale.

Costul unei imobilizări necorporale generate intern este reprezentat de suma costurilor suportate de la data la care imobilizarea necorporală a îndeplinit pentru prima oară criteriile de recunoaştere ca imobilizări necorporale. Acesta este compus din toate costurile direct atribuibile care sunt necesare pentru crearea, producerea și pregătirea activului pentru a fi capabil să funcţioneze în maniera intenționată de către conducere. Exemple de costuri direct atribuibile sunt:[1]

- cheltuielile cu materialele și serviciile utilizate sau consumate pentru generarea imobilizării necorporale;
- cheltuielile cu personalul provenite din generarea imobilizării necorporale;
- taxele de înregistrare a unui drept legal; și
- amortizarea brevetelor şi licențelor care sunt utilizate pentru a genera imobilizarea necorporală.

Nu constituie componente ale costului unei imobilizări necorporale generate intern următoarele elemente:

- costurile aferente vânzării, cele administrative și alte costuri generale de regie, cu excepția cazului în care astfel de costuri pot fi atribuite direct procesului de pregătire a imobilizării pentru utilizare;
- ineficiențele identificate și pierderile inițiale din exploatare suportate înainte ca imobilizarea să atingă performanța planificată; și
- costurile cu instruirea personalului pentru a utiliza activul.

În anumite cazuri, în faza de dezvoltare a unui proiect intern, o entitate poate să identifice o imobilizare necorporală și să demonstreze că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile. Acest lucru este posibil deoarece faza de dezvoltare a unui proiect este mai avansată decât faza de cercetare.

Exemple de activităţi de dezvoltare:

- proiectarea, construcţia şi testarea unor prototipuri şi modele înainte de producţie şi utilizare;
- proiectarea instrumentelor, şabloanelor, tiparelor şi matrițelor care implică o tehnologie nouă;

---

[1] *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 170, alin. (2)

- proiectarea, construcția și funcționarea unei fabrici-pilot care nu se află pe o scală fezabilă din punct de vedere economic pentru producția comercială; și
- proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi ori îmbunătățite.[1]

Sunt excluse din categoria imobilizărilor necorporale acele cheltuieli de cercetare şi dezvoltare efectuate pe bază de comenzi ferme primite de la terţi şi incluse în costul comenzilor.

Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe durata de utilizare sau pe perioada contractului, după caz. În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare depăşeşte 5 ani, durata de amortizare a cheltuielilor de dezvoltare nu poate depăşi 10 ani.

Sumele înregistrate la "Cheltuieli de dezvoltare" trebuie explicate în notele explicative.

Contabilitatea acestor imobilizări se asigură prin contul de activ **203 "Cheltuieli de dezvoltare"**, care se debitează cu lucrările şi proiectele de dezvoltare efectuate pe cont propriu sau achiziţionate de la terţi şi se creditează cu valoarea cheltuielilor de dezvoltare ieşite din entitate. Soldul debitor al contului reflectă valoarea cheltuielilor de dezvoltare existente.

Funcţiunea completă a contului 203 se prezintă astfel:

Debit	**203 "Cheltuieli de dezvoltare"**		**Credit**
721, 404	- Lucrările şi proiectele de dezvoltare efectuate pe cont propriu sau achiziţionate de la terţi	- Valoarea neamortizată a imobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare cedate	658
451, 453	- Lucrările şi proiectele de dezvoltare achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun	- Imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare amortizate integral, precum şi cheltuielile de dezvoltare aferente brevetelor sau licenţelor	280, 205
475	- Valoarea imobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar		
		Valoarea imobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare existente	**SFD**

Contabilitatea analitică a cheltuielilor de dezvoltare se organizează pe fiecare proiect sau obiectiv de dezvoltare.

Exemplu: O societate finalizează o activitate de dezvoltare concretizată în obţinerea unui prototip pentru introducerea în fabricaţie a unui produs nou, al cărui

[1] *.·. Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 168

cost de producţie este de 50.112 lei. Societatea derulează formalităţile pentru brevetarea prototipului, achitând taxe pentru obţinerea brevetului de 3.888 lei. Brevetul obţinut este protejat pentru o perioadă de 4 ani [1]. În contabilitate se înregistrează operaţiile:

1) Recepţia prototipului la nivelul costului efectiv:

1.	203 " Cheltuieli de dezvoltare"	=	721 "Venituri din producţia de imobilizări necorporale"	50.112	50.112

2) Cheltuielile ocazionate de brevetarea prototipului:[2]

2.	628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	3.888	3.888

3) Recepţia brevetului obţinut prin efort propriu:

3.	205 "Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"	=	%	54.000	-
			203 "Cheltuieli de dezvoltare"		50.112
			721 "Venituri din producţia de imobilizări necorporale"		3.888

4) Amortizarea anuală a brevetului, pe baza duratei de protecţie stabilită 13.500 lei (Amortizarea anuală = Valoarea de intrare * CA (%) = 54.000 lei * 100/4):

4.	6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2805 "Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare"	13.500	13.500

5) Scoaterea din evidenţă a brevetului după amortizarea integrală:

5.	2805 "Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare"	=	205 "Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare"	54.000	54.000

Remarcă: *Potrivit prevederilor legale, dacă cheltuielile de constituire şi cele de dezvoltare nu au fost amortizate integral, este interzisă orice distribuire a profiturilor, atunci când suma rezervelor disponibile pentru distribuire şi a profiturilor reportate*

[1] Pe toată perioada de valabilitate a brevetării invenţiei, deţinătorul va plăti şi alte taxe pentru menţinerea brevetului. Neplata acestor taxe duce la pierderea dreptului rezultat din brevetare.

[2] http://www.inventii-marci.ro/?page=14, consultat la 6.01.2018

nu este cel puțin egală cu valoarea cheltuielilor neamortizate, cu excepția situației în care legislația nu prevede altfel. [1]

3.4.3. Concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare

Entităţile au posibilitatea de a prelua în activitatea proprie, pe o perioadă determinată, unele bunuri sau valori aparţinând terţilor sau pot solicita autorităţilor publice dreptul de a desfăşura anumite operaţii sau activităţi.

Aceste operaţiuni se pot realiza prin: concesionare, locaţie de gestiune, închiriere, brevetare, licenţiere etc.

a) ***Concesiunea*** reprezintă "contractul prin care o parte numită concedent, cedează, contra plată, unei alte părţi – denumită concesionar, pe o perioadă determinată, – dreptul de exploatare a unor bunuri sau de exercitare a unei activităţi"[2].

Decontarea între părţi se face sub formă de "redevenţă", care reprezintă suma datorată periodic de către concesionar concedentului în baza contractului de concesiune şi a devizului anexă la contract.

"Concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabileşte o durată şi o valoare determinate pentru concesiune. Amortizarea valorii concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului."[3]

Evidenţa concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi altor drepturi şi valori similare se asigură prin contul de activ **205 "Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"**, a cărui funcţiune se prezintă astfel:

205 "Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"

Debit			Credit
404, 456, 475	- Brevetele, licenţele, mărcile comerciale şi alte valori similare achiziţionate, reprezentând aport în natură, primite ca subvenţii guvernamentale sau cu titlu gratuit, precum şi cele constatate plus la inventar	- Valoarea neamortizată a concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi altor valori similare scoase din evidenţă	658

[1] *.* *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 185, alin. (3) şi punctul 184

[2] Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Contabilitate financiară,* Vol. I, Ed. Economică, Bucureşti, 1993, p. 83

[3] *.* *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 176, alin. (2)

205 "Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"

Debit			Credit
451, 453	- Brevetele, licenţele, mărcile comerciale şi alte valori similare achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi controlate în comun	- Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi altor valori similare, scoase din evidenţă	**280**
167	- Valoarea concesiunilor primite	- Valoarea brevetelor, licenţelor şi a altor drepturi şi valori similare depuse ca aport la capitalul altor entităţi, în schimbul dobândirii de participaţii în capitalul acestora	**261, 262, 263, 265**
203	- Imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare aferente brevetelor sau licenţelor		
		Concesiunile recunoscute ca imobilizări necorporale, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, precum şi alte drepturi şi active similare existente	**SFD**

Exemplu:[1] O entitate primeşte în concesiune un imobil, împreună cu terenul aferent, în valoare de 20.000.000 lei, aparţinând domeniului public al statului. Durata concesiunii este de 40 de ani începând de la data de 01.01.2015. Prin contractul de concesiune s-a stabilit că valoarea totală a concesiunii primite este de 16.000.000 lei, iar valoarea redevenţei trimestriale datorate este de 100.000 lei. La expirarea perioadei de concesionare se restituie imobilul luat în concesiune, împreună cu terenul aferent. Plata redevenţelor se va face trimestrial, la data de 15 a primei luni a fiecărui trimestru. Amortizarea concesiunii se efectuează pe durata de folosire a acesteia, prevăzută în contractul de concesionare, prin utilizarea metodei liniare.

- Cota de amortizare: 100/40 ani = 2,5%/an;
- Amortizarea anuală este 16.000.000 * 2,5%/an = 400.000 lei/an;
- Amortizarea lunară este 400.000 lei/12 luni = 33.333,33 lei/lună.

Concesiunea este recunoscută ca activ.

1) Înregistrarea în contabilitate a valorii totale a concesiunii primite:

1.	205 "Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"	=	167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	16.000.000	16.000.000

Remarcă: *Bunurile proprietate publică primite în administrare, concesiune sau cu chirie, de către regii autonome, societăţi/companii naţionale, societăţi, precum şi a bunurilor din domeniul privat al statului, care nu îndeplinesc condiţiile de recunoaştere ca active se reflectă prin contul special **8038 "Bunuri primite în administrare, concesiune, cu chirie şi alte bunuri similare"**. În debitul contului se înregistrează valoarea bunurilor proprietate publică primite în administrare,*

[1] http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/reglementaricontabile/GHIDVAR11aprilie.pdf, Ghid privind aplicarea reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, aprobate prin ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările şi completările ulterioare, pp. 41-42

concesiune şi cu chirie de către regii autonome, societăţi/companii naţionale, societăţi, precum şi a bunurilor din domeniul privat al statului, care nu îndeplinesc condiţiile de recunoaştere ca active, iar în credit, valoarea celor restituite. Soldul contului reprezintă valoarea bunurilor proprietate publică primite în administrare, concesiune şi cu chirie de către regii autonome, societăţi/companii naţionale, societăţi, precum şi a bunurilor din domeniul privat al statului, care nu îndeplinesc condiţiile de recunoaştere ca active, existente în entitate la un moment dat.

2) şi, concomitent, se înregistrează în afara bilanţului activul primit în concesiune, în debitul contului 8038 "Bunuri primite în administrare, concesiune, cu chirie şi alte bunuri similare":

2.	8038 "Bunuri primite în administrare, concesiune, cu chirie şi alte bunuri similare"			20.000.000	-

3) Înregistrarea amortizării lunare a concesiunii:

3.	6811" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2805 "Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare"	33.333,33	33.333,33

Remarcă: *Această înregistrare contabilă se repetă în fiecare lună, pe durata concesionării.*

4) Achitarea redevenţei datorate pentru trimestrul I al anului 2015, conform contractului:

4.	167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	100.000	100.000

5) La expirarea duratei contractului, după amortizarea integrală a concesiunii, se înregistrează scoaterea din evidenţă a concesiunii primite şi, implicit, restituirea imobilului şi a terenului aferent:

5.	2805 "Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare"	=	205 "Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"	16.000.000	16.000.000

6) şi, concomitent, se înregistrează în afara bilanţului activul primit în concesiune, în creditul contului 8038 "Bunuri primite în administrare, concesiune, cu chirie şi alte bunuri similare":

6.			8038 "Bunuri primite în administrare, concesiune, cu chirie şi alte bunuri similare"	-	20.000.000

Remarcă: **1)** *Deoarece bunurile care fac obiectul concesiunii nu sunt în proprietatea concesionarului, activele şi pasivele reflectate în* <u>*bilanţ trebuie*</u> *diminuate cu valoarea concesiunii.*
2) *În cazul în care contractul prevede plata unei redevenţe/chirii, şi nu o valoare amortizabilă, în contabilitatea entităţii care primeşte concesiunea, se reflectă cheltuiala reprezentând redevenţa/chiria, fără recunoaşterea unei imobilizări necorporale (pct. 176 alin. (2)).*

Exemplu:[1] O entitate primeşte în concesiune un imobil, împreună cu terenul aferent, în valoare de 20.000.000 lei, aparţinând domeniului public al statului. Durata concesiunii este de 40 de ani începând de la data de 01.01.2015. În contractul încheiat de entitate nu se stabileşte valoarea totală a concesiunii, ci doar valoarea redevenţei trimestriale datorate, care este în sumă de 100.000 lei. Plata redevenţei se va face trimestrial, la data de 15 a primei luni a trimestrului. La expirarea perioadei de concesionare se restituie imobilul luat în concesiune, împreună cu terenul aferent.

1) Înregistrarea sumelor reprezentând redevenţele datorate pe toată perioada concesionării în valoare totală de 16.000.000 lei (100.000 lei * 4 trimestre * 40 ani) în debitul contului 8036 "Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate":

1.	8036 "Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"			16.000.000	-

2) şi, concomitent, se înregistrează în afara bilanţului activul primit în concesiune, în debitul contului 8038 "Bunuri primite în administrare, concesiune, cu chirie şi alte bunuri similare":

2.	8038 "Bunuri primite în administrare, concesiune, cu chirie şi alte bunuri similare"			20.000.000	-

3) Înregistrarea redevenţei aferente trimestrului I - anul 2015:

3.	612 "Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"	=	401 "Furnizori"	100.000	100.000

4) Achitarea datoriei faţă de furnizori:

4.	401 "Furnizori"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	100.000	100.000

5) şi, concomitent, se înregistrează sumele respective în creditul contului 8036 "Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"

[1] http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/reglementaricontabile/GHIDVAR11aprilie.pdf, Ghid privind aplicarea reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, aprobate prin ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările şi completările ulterioare, pp. 39-41

5.		8036 "Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"	-	100.000

Remarcă: *Înregistrările 3) – 5) se repetă până la sfârşitul contractului, pentru fiecare perioadă, respectiv dată scadentă, stabilită în contract.*
La încheierea perioadei de concesionare, odată cu plata ultimei redevenţe, contul 8036 "Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate".

6) şi, concomitent, se înregistrează în afara bilanţului activul primit în concesiune, în creditul contului 8038 "Bunuri primite în administrare, concesiune, cu chirie şi alte bunuri similare":

6.		8038 "Bunuri primite în administrare, concesiune, cu chirie şi alte bunuri similare"	-	20.000.000

În cazul unui acord de concesiune a serviciilor de tip public-privat, încheiat potrivit legislaţiei în vigoare, licenţa primită, respectiv dreptul primit de entitatea care are calitatea de operator, de a taxa utilizatorii unui serviciu public, se înregistrează la imobilizări necorporale, dacă sunt stabilite o durată şi o valoare pentru această licenţă, respectiv pentru acest drept.

Un acord de concesiune a serviciilor este de tip public-privat dacă:[1]

a) concedentul controlează sau reglementează ce servicii trebuie să presteze operatorul în cadrul infrastructurii, cui trebuie să le presteze şi la ce preţ; şi

b) concedentul controlează - prin dreptul de proprietate, dreptul de beneficiu sau în alt mod - orice interes rezidual în infrastructură la terminarea acordului.

În categoria drepturilor similare concesiunii se includ locaţia de gestiune şi închirierea.

b) ***Locaţia de gestiune*** reprezintă trecerea în administrarea integrală din partea locatorului a unor subunităţi în beneficiul locatarului. Aceasta se realizează pe baza unui contract în care locatorul se obligă să procure şi să asigure locatarului folosinţa unei activităţi (gestiuni) pe un timp determinat în schimbul unui preţ. Drepturile şi obligaţiile părţilor se stabilesc prin contractul de locaţie a gestiunii.

Prin acest contract, locatorul acordă prin licitaţie directă uneia sau mai multor persoane fizice sau juridice române sau străine, gestionarea pe un anumit termen a unor secţii, uzine, fabrici, subunităţi din domeniul turismului, alimentaţiei publice, comerţului, în schimbul unui preţ.

Contabilitatea operaţiunilor ce privesc locaţia de gestiune este asemănătoare cu cea a concesiunii.

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 177, alin. (2)

*c) **Închirierea.*** Imobilizările corporale aflate în proprietatea entităţilor, pentru a fi mai bine valorificate, pot fi închiriate prin licitaţie. Operaţiunea are la bază contractul de închiriere încheiat între proprietar şi entitatea economică sau persoana fizică care închiriază bunul.

La baza calculului chiriei se au în vedere următoarele elemente:

- valoarea bunului închiriat;
- amplasarea pe zone de interes şi dotările de care beneficiază bunul;
- nivelul chiriei pe piaţa internă şi externă pentru bunuri similare;
- importanţa socială a activităţii pentru desfăşurarea căreia urmează a fi folosit bunul închiriat;
- alte elemente.

*d) **Brevetul de invenţie*** reprezintă un document pe care organul de stat competent îl eliberează inventatorului, prin care i se recunoaşte dreptul de a exploata exclusiv invenţia o perioadă de timp limitată. Se poate transmite altei persoane prin contract de cesiune.

Remarcă: *Procedura brevetării în România este destul de laborioasă şi costisitoare*[1], *motiv pentru care multe dintre invenţiile româneşti rămân nebrevetate sau se brevetează în străinătate.*

Principalele etape, termene şi costuri impuse de brevetarea unei invenţii sunt prezentate în cele ce urmează:[2]

1) Înregistrarea cererii de brevet de invenţie la O.S.I.M.
(în termen de 3 luni de la data înregistrării):
   a) pe suport hârtie — 108 lei;
   b) prin mijloace electronice — 72 lei;

2) Publicarea cererii de brevet de invenţie după 18 luni de la data depozitului sau a priorităţii revendicate (6 luni de la data depozitului sau 16 luni de la data priorităţii) — 180 lei;

3) Examinarea cererii de brevet de invenţie în termen de 18 luni de la data plăţii:
   a) când descrierea, revendicările şi desenele nu depăşesc 20 de pagini, iar numărul revendicărilor nu este mai mare de 5 — 1.080 lei;
   b) pentru fiecare pagină în plus faţă de cele prevazute la lit. a) — 18 lei;
   c) pentru fiecare revendicare în plus faţă de cele prevazute la lit. a) — 36 lei;

4) Tipărirea fasciculei de brevet (descriere, revendicări, desene) care nu depăşeşte 20 pagini şi eliberarea brevetului de invenţie (în termen de 12 luni de la data publicării) — 360 lei;

---

[1] Ordonanţa Guvernului nr. 41/1998 privind taxele în domeniul protecţiei proprietăţii industriale şi regimul de utilizare a acestora, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 959/29.11.2006, cu modificările şi completările ulterioare

[2] http://www.inventii-marci.ro/?page=14, consultat la 26.01.2018

- pentru fiecare pagină în plus 18 lei;

5) Publicarea cererii de brevet de invenţie:
   a) înainte de 18 luni de la data depozitului sau priorităţii revendicate 360 lei;
   b) după declasificarea informaţiei 180 lei;

6) Întocmirea şi publicarea unui raport de documentare:
   a) pentru o cerere naţională 360 lei;
   b) pentru o cerere internaţională la care s-a deschis faza naţională 180 lei;
   c) extins cu opinie scrisă privind brevetabilitatea 1.080 lei;

7) Examinarea cererii de brevet de invenţie în termen de 18 luni de la data depozitului:
   a) când descrierea, revendicările şi desenele nu depăşesc 20 de pagini, iar numărul revendicărilor nu este mai mare de 5 1.800 lei;
   b) pentru fiecare pagină în plus faţă de cele prevăzute la lit. a) 36 lei;
   c) pentru fiecare revendicare în plus faţă de cele prevăzute la lit. a) 54 lei;

8) Revendicarea unei priorităţi:
   a) odată cu înregistrarea cererii de brevet de invenţie 180 lei;
   b) în cazul unei cereri internaţionale pentru care s-a deschis faza naţională în România 180 lei;
   c) după data înregistrării cererii de brevet de invenţie 720 lei;
   d) corectarea datelor referitoare la revendicarea priorităţii 360 lei;
   e) când cererea este depusă după expirarea dreptului de prioritate 1.080 lei;
   4 luni de la data înregistrării cererii 180 lei;

9) Eliberarea unui certificat de prioritate 72 lei;

- anul 5 5.040 lei;

Deschiderea fazei naţionale a cererii internaţionale 108 lei;

Publicarea traducerii în limba română a unei cereri internaţionale, pentru care s-a deschis faza naţională:
a) în termenul de publicare legal 180 lei;
b) înainte de expirarea termenului de publicare legal 288 lei;

Taxe privind procedurile de brevetare prin P.C.T.[1]

Transmiterea cererii internaţionale de la O.S.I.M., caoficiu receptor, la Biroul Internaţional al O.M.P.I. 360 lei;

Publicarea traducerii corectate a fasciculei de brevet european cu efecte în România 72 lei;

Eliberarea unui certificat de recunoaştere a efectelor brevetului european în România 36 lei;

Publicarea unei corecturi privind conţinutul paginii de capăt
a) brevetului european pentru înlăturarea erorilor datorate titularului 18 lei;

---

[1] Patent Cooperation Treaty

b) rezilieri ale actelor prevăzute la litera a)	144 lei;
Modificări referitoare la: actele încheiate prevăzute la lit. a), excluderea/cooptarea unui inventator, nume, prenume sau adresa unui solicitant, persoană îndreptăţită, titular sau inventator, schimbarea mandatarului sau adresei acestuia etc.	90 lei;
Transformarea unei cereri de brevet de invenţie în cerere de model de utilitate	36 lei;
Certificarea şi eliberarea unui document oficial de tipul: adeverinţă, duplicat, copie	36 lei;
Publicarea unei corecturi pentru înlăturarea erorilor datorate solicitantului, persoanei îndreptăţite la eliberarea brevetului, mandatarului sau titularului, pentru fiecare pagină	18 lei;
Prelungirea unui termen de procedură cu până la 3 luni	36 lei;
Înregistrarea cererii de repunere în termen	180 lei;
Examinarea unei contestaţii	540 lei;
Examinarea unei cereri de revocare	1.080 lei;
Revalidarea brevetului de invenţie, respectiv a brevetului de Perfecţionare	1.080 lei;
Menţinerea în vigoare a brevetului de invenţie, inclusiv a brevetului de perfecţionare, pentru fiecare an de protecţie	
- anul 1	0 lei;
- anul 2	0 lei;
- anul 3	540 lei;
- anul 4	576 lei;
- anul 5	648 lei;
- anul 6	720 lei;
- anul 7	792 lei;
- anul 8	864 lei;
- anul 9	936 lei;
- anul 10	1.008 lei;
- anul 11	1.080 lei;
- anul 12	1.152 lei;
- anul 13	1.224 lei;
- anul 14	1.332 lei;
- anul 15	1.440 lei;
- anul 16	1.800 lei;
- anul 17	1.800 lei.

e) ***Licenţa***, în domeniul folosirii rezultatelor cercetării în producţie, reprezintă contractul prin care posesorul unui brevet de invenţie, mărci de fabrică sau de comerţ, acordă dreptul unei persoane juridice, fizice sau statului, contra unei sume de bani, de a folosi şi valorifica parţial ori integral brevetul sau marca. În domeniul comerţului,

licenţa constituie autorizaţia eliberată de organele de stat competente unei persoane juridice sau fizice pentru import sau export de anumite mărfuri.

*f) **Marca de fabrică***, certificat de origine, semn distinctiv ale unei firme, instituţii etc., constituit din cuvinte, litere, cifre, reprezentări grafice, prin care îşi individualizează şi diferenţiază produsele, lucrările şi serviciile de cele identice ale altor firme din ţară sau străinătate.

*g) **Marca de comerţ*** indică faptul că o anumită marfă este comercializată de o anumită unitate comercială, oferind-o beneficiarului sub garanţia acesteia.

h) ***Know-how***, reprezintă totalitatea cunoştinţelor tehnice şi procedeelor tehnologice ce nu fac obiectul unui brevet, dar au caracter de secret comercial (termen generic utilizat pentru toate tipurile de inteligenţă comercializabilă ce poate face obiectul unei licenţe).

Brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi alte active similare se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deţine. Pentru brevetele de invenţie se poate utiliza şi metoda de amortizare degresivă sau accelerată.[1]

Exemplu:[2] O societate cu activitate de transport achiziţionează 5 licenţe de traseu pentru transportul public judeţean de persoane prin curse regulate speciale achitând o taxă de eliberare de 360 lei/ licenţă. Licenţele sunt valabile pentru trei ani şi se amortizează după regimul liniar.

1) Achiziţia licenţelor:

1.	205 "Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"	=	404 "Furnizori de imobilizări"	1.800	1.800

2) Achitarea obligaţiei către Consiliul judeţean:

2.	404 "Furnizori de imobilizări"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	1.800	1.800

3) Înregistrarea amortizării lunare: C_a = 100/3= 33,33%; Amortizarea lunară = (1.800 lei * C_a)/12 luni = 50 lei;

3.	6811" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2805 "Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare"	50	50

4) Ieşirea din gestiunea entităţii, în momentul amortizării integrale

[1] *.*. *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 176, alin. (2)

[2] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediţia a II-a, revizuită şi adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2016, pp. 338-339

4.	2805 "Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare"	=	205 "Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"	1.800	1.800

Remarcă: *De asemenea, în cadrul unui analitic distinct al contului 205 se reflectă şi contravaloarea cheltuielilor suportate de utilizatori cu racordarea la reţeaua electrică, apă, gaze sau alte utilităţi întrucât reprezintă imobilizări necorporale de natura drepturilor de utilizare.*

Amortizarea acestor imobilizări necorporale se înregistrează pe perioada pentru care entitatea are dreptul de a utiliza reţelele respective, dacă această durată este specificată în contractele încheiate sau, dacă nu este stabilită o asemenea durată, pe durata de viaţă a instalaţiilor de utilizare de la locul de consum.[1]

3.4.4. Activele necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale

Cheltuielile de explorare şi evaluare a resurselor minerale sunt reprezentate de acele costuri ale entităţii privind explorarea şi evaluarea resurselor minerale, înainte ca fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială ale extracţiei resurselor minerale să fie demonstrate. Pentru a determina dacă aceste cheltuieli se recunosc ca imobilizări necorporale, o entitate ia în considerare gradul în care cheltuiala poate fi asociată cu descoperirea resurselor minerale. Explorarea şi evaluarea resurselor minerale se referă la prospectarea resurselor minerale, inclusiv minereuri, petrol, gaze naturale şi resurse similar neregenerative, după ce entitatea a obţinut drepturile legale de a explora într-o anumită zonă, precum şi determinarea fezabilităţii tehnice şi a viabilităţii comerciale ale extracţiei resurselor minerale.

Fiecare entitate trebuie să stabilească o politică contabilă specificând ce cheltuieli sunt recunoscute drept active de explorare şi evaluare şi trebuie să aplice acea politică în mod consecvent. Pentru a face această determinare, entitatea ia în considerare gradul în care cheltuiala poate fi asociată cu descoperirea unor resurse minerale specifice.

O entitate trebuie să clasifice activele de explorare şi evaluare drept active corporale sau necorporale conform naturii activelor dobândite şi trebuie să aplice în mod consecvent această clasificare. Unele active recunoscute sunt tratate drept active necorporale (de exemplu, drepturile de forare), în timp ce altele sunt corporale (de exemplu, vehiculele şi instalaţiile de forare).

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctele 406 şi 407

Fără a fi exhaustivă o listă a cheltuielilor care ar putea fi incluse în evaluarea inițială a activelor de explorare şi evaluare ar include:

"a) achiziționarea drepturilor de a explora;

b) studii topografice, geologice, geochimice şi geofizice;

c) foraje de explorare;

d) săpături;

e) eşantionare; şi

f) activități în legătură cu evaluarea fezabilității tehnice şi a viabilității comerciale ale extracției unei resurse minerale."[1]

Nu pot fi înregistrate ca imobilizări de natura cheltuielilor de explorare şi evaluare a resurselor minerale cheltuielile angajate:

a) înainte de explorarea şi evaluarea resurselor minerale, cum sunt cheltuielile ce au avut loc înainte de momentul în care entitatea a obținut dreptul legal de a explora o anumită zonă;

b) după ce sunt demonstrabile fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială ale extracției unei resurse minerale.

De asemenea, nu vor fi recunoscute drept active de explorare şi evaluare cheltuielile legate de valorificarea resurselor minerale.

Un activ de explorare şi evaluare nu trebuie să mai fie clasificat ca atare atunci când fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială ale extracției unei resurse minerale pot fi demonstrate. În această situație, activele de explorare şi evaluare se înregistrează pe seama conturilor corespunzătoare de imobilizări necorporale, respectiv corporale, după caz.

Activele de explorare şi evaluare trebuie evaluate pentru depreciere şi orice pierdere din depreciere trebuie recunoscută înainte de reclasificare.

Unul sau mai multe din următoarele elemente indică faptul că o entitate ar trebui să analizeze şi să înregistreze, dacă este cazul, o ajustare pentru deprecierea activelor de explorare şi evaluare:[2]

a) durata pentru care entitatea are dreptul de a explora o anumită zonă a expirat în decursul perioadei sau va expira în viitorul apropiat şi nu se preconizează reînnoirea;

b) nu sunt prevăzute în buget cheltuielile necesare pentru explorarea în continuare şi pentru evaluarea resurselor minerale în acea zonă;

c) explorarea şi evaluarea resurselor minerale dintr-o anumită zonă nu au dus la descoperirea unor cantități de resurse minerale viabile din punct de vedere comercial, iar entitatea a decis să întrerupă acest gen de activități în zona respectivă;

---

[1] *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale şi situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 247

[2] Idem, punctul 253

d) există suficiente date care să indice că, deşi este posibilă o dezvoltare în zona respectivă, este puţin probabil ca valoarea contabilă a activului de explorare şi evaluare să fie complet recuperată în urma valorificării sau vânzării etc.

Evidenţa activelor de explorare şi evaluare de natura imobilizărilor necorporale se asigură prin contul de activ **206 "Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale"**, a cărui funcţiune se prezintă astfel:

Debit	**205 "Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale"**		**Credit**
721, 404	- Activele necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale efectuate pe cont propriu sau achiziţionate de la terţi	- Valoarea neamortizată a imobilizărilor de natura activelor necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale scoase din evidenţă	658
451, 453	- Activele necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun	- Imobilizările de natura activelor necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale amortizate integral	280
475	- Valoarea imobilizărilor de natura activelor necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar		
		Valoarea imobilizărilor de natura activelor necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale existente	**SFD**

Descoperta reprezintă activitatea de îndepărtare a sterilului (pământul extras), desfăşurată de entitățile care desfăşoară operațiuni de minerit la suprafață, pentru a obține accesul la zăcăminte de minereu. O entitate minieră poate continua să îndepărteze pământul extras şi să suporte costuri de descopertă şi în etapa de producție a minei.[1]

Ca urmare a operațiunii de descopertă din etapa de producție, entitatea poate înregistra două beneficii din activitatea de descopertă: minereu care poate fi folosit pentru a produce stocuri şi un acces mai bun la cantități suplimentare de material care vor fi exploatate în viitor.

Costurile aferente activității de descopertă reprezintă stocuri dacă beneficiul din activitatea de descopertă este realizat sub forma stocurilor produse.

În măsura în care beneficiul îl constituie accesul îmbunătățit la minereu, entitatea recunoaşte aceste costuri ca un activ imobilizat dacă se îndeplinesc toate condițiile următoare:

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, secţiunea 4.4.4.2. Costuri de descopertă recunoscute ca active

a) este probabil ca beneficiul economic viitor (accesul mai bun la filon) asociat activității de descopertă să revină entității;

b) entitatea poate identifica componenta filonului la care accesul a cunoscut o îmbunătățire; și

c) costurile aferente activității de descopertă asociate acelei componente pot fi evaluate în mod credibil.

Activul imobilizat aferent activității de descopertă trebuie să fie contabilizat ca element suplimentar sau ca o îmbunătățire a unui activ existent. Ca urmare, activul imobilizat aferent activității de descopertă va fi contabilizat ca parte a unui activ existent, și nu ca un activ de sine stătător.

Clasificarea activului aferent activității de descopertă ca imobilizare corporală sau necorporală se efectuează în funcție de natura activului existent.

Natura imobilizării, respectiv corporală sau necorporală, va fi determinată pe baza naturii activului de bază aferent existent.

Entitatea evaluează inițial activul imobilizat aferent activității de descopertă la cost, acesta reprezentând cumularea costurilor suportate direct pentru efectuarea activității de descopertă prin intermediul căreia se îmbunătățește accesul la componenta de minereu identificată, plus o alocare a cheltuielilor de regie direct atribuibile.

Costurile aferente operațiunilor ocazionale, dar care nu sunt necesare pentru ca activitatea de descopertă din etapa de producție să continue conform planului, nu trebuie incluse în costurile activului aferent activității de descopertă. Nu sunt incluse în costul activului nici despăgubirile plătite celor expropriați pentru a se putea înainta cu explorarea minieră.

Atunci când costurile activului aferent activității de descopertă și stocurile produse nu sunt identificabile în mod distinct, entitatea trebuie să aloce costurile de descopertă din etapa de producție între stocurile produse și activul imobilizat aferent activității de descopertă, utilizând o bază de alocare întemeiată pe o evaluare relevantă a producției. Această evaluare a producției trebuie să fie calculată pentru componenta identificată a filonului și trebuie să fie utilizată ca punct de referință pentru a identifica în ce măsură a avut loc activitatea suplimentară de generare a unui beneficiu viitor. Exemple de astfel de evaluări includ:

a) costul stocurilor produse comparativ cu costul preconizat;

b) volumul de steril extras comparativ cu volumul preconizat, pentru un volum dat de producție de minereu; și

c) conținutul mineral al minereului extras comparativ cu conținutul mineral preconizat că va fi extras, pentru o cantitate dată de minereu produs.

După recunoașterea inițială, activul imobilizat aferent activității de descopertă trebuie să fie contabilizat la costul său ori la valoarea reevaluată minus amortizarea și pierderile prin depreciere, la fel ca activul existent din care face parte. De exemplu,

dacă activul existent este evaluat pe baza costului, atunci activul aferent activității de descopertă va fi, de asemenea, evaluat pe baza costului.

Activul imobilizat aferent activității de descopertă se amortizează în mod sistematic pe durata de viață utilă preconizată a componentei identificate a filonului la care se îmbunătățește accesul în urma activității de descopertă. Amortizarea se efectuează prin metoda unității de producție, cu excepția cazurilor în care altă metodă este mai adecvată.

3.4.5. Fondul comercial

Fondul comercial apare, de regulă, la consolidare şi reprezintă diferenţa dintre costul de achiziţie şi valoarea justă la data tranzacţiei, a părţii din activele nete achiziţionate de către o entitate.

"În situațiile financiare anuale individuale, fondul comercial se poate recunoaște numai în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora și, după caz, și de datorii și capitaluri proprii, indiferent dacă este realizat ca urmare a cumpărării sau ca urmare a unor operațiuni de fuziune. Pentru ca fondul comercial să fie contabilizat distinct, transferul trebuie să fie în legătură cu o afacere, reprezentată de un ansamblu integrat de activități și active organizate și administrate în scopul obținerii de profituri, înregistrării de costuri mai mici sau alte beneficii."[1]

La recunoaşterea în contabilitate a activelor şi datoriilor primite cu ocazia acestui transfer, entităţile trebuie să procedeze la evaluarea valorii juste a elementelor primite, în scopul determinării valorii individuale a acestora. Aceasta se efectuează de către evaluatori autorizaţi, potrivit legii.

În ceea ce priveşte onorariile de intermediere, onorariile de consiliere, juridice, contabile, de evaluare și alte onorarii profesionale sau de consultanță, precum și alte cheltuieli legate de dobândirea unei afaceri, acestea reprezintă cheltuieli în perioadele în care sunt suportate costurile respective.

Entitatea care cedează o afacere scoate din evidență activele și datoriile corespunzătoare, la valoarea la care acestea sunt înregistrate în contabilitate, pe seama conturilor de cheltuieli, respectiv de venituri.

Fondul comercial generat intern nu se recunoaşte ca activ deoarece nu este o resursă identificabilă (adică nu este separabil şi nici nu decurge din drepturi legale contractuale sau de altă natură) controlată de entitate, care să poată fi evaluată credibil la cost.

Dacă fondul comercial este tratat ca un activ, se au în vedere următoarele prevederi:

[1] *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 179, alin. (1)

a) fondul comercial se amortizează, de regulă, în cadrul unei perioade de maximum cinci ani;

b) totuşi, în situaţii excepţionale când durata de utilizare a fondului comercial nu poate fi estimată în mod credibil, entităţile pot să amortizeze fondul comercial în mod sistematic într-o perioadă de peste cinci ani, cu condiţia ca această perioadă să nu depăşească 10 ani.

Potrivit Codului fiscal, fondul comercial nu reprezintă un activ amortizabil (Titlul II *"Impozitul pe profit"*, art. 24, alin. (4), lit. c).

În notele explicative la situațiile financiare trebuie furnizate explicații privind perioada de amortizare a fondului comercial.

Atunci când pentru fondul comercial au fost constituite ajustări pentru depreciere, cheltuiala cu amortizarea aferentă acestuia trebuie ajustată ulterior pentru a aloca valoarea contabilă astfel rezultată, pe o bază sistematică pe parcursul duratei rămase din perioada de amortizare stabilită pentru acel activ.[1]

Pentru înregistrarea în contabilitate a acestor imobilizări necorporale se foloseşte contul de **207 "Fond comercial"**, care se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II:

- ***2071 "Fond comercial pozitiv"***, cont de activ, care înregistrează în debit diferenţa pozitivă între costul de achiziţie şi valoarea, la data tranzacţiei, a părţii din activele nete achiziţionate, iar în credit: valoarea ajustărilor pentru deprecierea fondului comercial pozitiv (**681**); valoarea neamortizată a fondului comercial pozitiv scos din evidență (**658**) şi valoarea fondului comercial amortizat integral, scos din evidență (**280**). Soldul contului reprezintă valoarea fondului comercial pozitiv existent;

- ***2075 "Fond comercial negativ"***. Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa fondului comercial negativ care apare în situaţiile financiare anuale consolidate, respectiv în situaţiile financiare anuale individuale, cu ocazia transferului efectuat în legătura cu achiziţia unei afaceri, cont de pasiv, care înregistrează în credit diferenţa negativă între costul de achiziţie şi valoarea, la data tranzacţiei, a părţii din activele nete achiziţionate, iar în debit cota-parte din fondul comercial negativ reluat la venituri (**781**). Soldul contului reprezintă valoarea fondului comercial negativ nereluat la venituri.

Dacă în situațiile financiare anuale individuale se înregistrează fond comercial negativ, tratamentul acestuia este următorul. În vederea recunoaşterii fondului comercial negativ, o entitate trebuie să se asigure că nu au fost supraevaluate activele identificabile achiziționate și nu au fost omise sau subevaluate datoriile.

Atunci când fondul comercial negativ se raportează la pierderi şi cheltuieli viitoare aşteptate, ce sunt identificate în planul pentru achiziție al achizitorului și pot fi

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 183, alin. (3)

măsurate credibil, dar care nu reprezintă datorii identificabile la data achiziției, acea parte a fondului comercial negativ trebuie recunoscută ca venit în contul de profit și pierdere, atunci când sunt recunoscute aceste pierderi și cheltuieli viitoare.

Dacă fondul comercial negativ nu se raportează la pierderi și cheltuieli viitoare așteptate și care pot fi măsurate în mod credibil la data achiziției, acest fond comercial negativ trebuie recunoscut ca venit în contul de profit și pierdere, după cum urmează:

a) valoarea fondului comercial negativ ce nu depășește valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziționate trebuie recunoscută ca venit atunci când beneficiile economice viitoare cuprinse în activele identificabile amortizabile achiziționate sunt consumate, deci, de-a lungul perioadei de viață utilă rămasă a acelor active; și

b) valoarea fondului comercial negativ în exces față de valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziționate trebuie recunoscută imediat ca venit.[1]

Exemplu: O societate comercială cu profil de desfacere a mărfurilor achiziţionează o construcţie, situată într-o zonă cu vad comercial foarte bun, la un preţ de 850.000 lei, cu TVA de 19%. Valoarea justă a clădirii, stabilită de către un expert evaluator este de 600.000 lei, iar durata rămasă estimată este de 25 de ani.

Cumpărătorul decide să amortizeze fondul comercial pe perioada de:

a)- 5 ani;

b)- 10 ani.

1) Achiziţia construcţiei cu evidenţierea fondului comercial:

1.	%	=	404 "Furnizori de imobilizări"	-	1.011.500
	212 "Construcţii"			600.000	
	2071 "Fond comercial pozitiv"			250.000	
	4426 "TVA deductibilă"			161.500	

2) Înregistrarea amortizării lunare a clădirii: Ca = 100/25 = 4%; Amortizarea anuală = 600.000 lei * 4% = 24.000 lei; Amortizarea lunară = 24.000lei/12 luni = 2.000 lei/lună

2.	6811" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2812 "Amortizarea construcţiilor"	2.000	2.000

3) Înregistrarea amortizării lunare a fondului comercial pozitiv:

a) Ca = 100/5 ani = 20%; Amortizarea anuală = 250.000 lei * 20% = 50.000 lei; Amortizarea lunară = 50.000lei/12 luni = 4.166,67 lei/lună;

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 551

b) Ca = 100/10 ani = 10 %; Amortizarea anuală = 250.000 lei * 10 % = 25.000 lei; Amortizarea lunară = 25.000lei/12 luni = 2.083,33 lei/lună.

3a.	6811" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2807 "Amortizarea fondului comercial"	4.166,67	4.166,67
3b.	6811" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2807 "Amortizarea fondului comercial"	2.083,33	2.083,33

4) Scoaterea din evidenţă a fondului comercial după amortizarea integrală

4.	2807 "Amortizarea fondului comercial"	=	2071 "Fond comercial pozitiv"	250.000	250.000

Remarcă: *Dacă după 4 ani de utilizare construcţia se vinde la un preţ de 750.000 lei cu TVA de 19%, în contabilitate se vor înregistra operaţiile:*

1) Facturarea către cumpărător:

1.	461 "Debitori diverşi"	=	%	892.500	-
			7583 "Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"		750.000
			4427 "TVA colectată"		142.500

2) Scoaterea din evidenţă a construcţiei vândute:
- valoare de intrare: 600.000 lei;
- amortizare cumulată 48 luni * 2.000 lei/lună 96.000 lei;
- valoare neamortizată 504.000 lei.

2.	%	=	212 "Construcţii"	-	600.000
	2812 "Amortizarea construcţiilor"			96.000	
	6583 "Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			504.000	

3) Scoaterea din evidenţă a fondului comercial aferent construcţiei vândute:
a) - valoare de intrare: 250.000,00 lei;
- amortizare cumulată 48 luni * 4.166,67 lei/lună 200.000,16 lei;
- valoare neamortizată 49.999,84 lei.

3 a.	%	=	2071 "Fond comercial pozitiv"	-	250.000,00
	2807 "Amortizarea fondului comercial"			200.000,16	
	6583 "Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			49.999,84	

b) - valoare de intrare: 250.000,00 lei;
- amortizare cumulată 48 luni * 2.083,33 lei/lună 99.999,84 lei;
- valoare neamortizată 150.000,16 lei.

3 b.	%	=	2071 "Fond comercial pozitiv"	-	250.000,00
	2807 "Amortizarea fondului comercial"			99.999,84	
	6583 "Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			150.000,16	

3.4.6. Alte imobilizări necorporale

În cadrul altor imobilizări necorporale se înregistrează programele informatice obţinute din producţie proprie sau achiziţionate de la terţi pentru necesităţile proprii de utilizare, precum şi reţete, formule, modele, proiecte şi prototipuri.

Potrivit reglementărilor contabile, programele informatice, precum şi celelalte imobilizări necorporale înregistrate la elementul "Alte imobilizări necorporale" se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține.

În cazul programelor informatice achiziționate împreună cu licențele de utilizare, dacă se poate efectua o separare între cele două active, acestea sunt contabilizate și amortizate separat.

Reglementările fiscale prevăd că programelor informatice se amortizează liniar sau degresiv pe o perioadă de 3 ani.[1]

De asemenea, prețul plătit pentru contractele de clienți transferate între entități cu titlu oneros se recunoaşte la "Alte imobilizări necorporale", în condițiile în care clienții respectivi vor continua relațiile cu entitatea. Pentru recunoaşterea ca activ a prețului plătit (cost de achiziție) aferent contractelor astfel achiziționate, acestea trebuie identificate (număr contract, denumire client, durată contract), iar entitatea trebuie să dispună de mijloace prin care să controleze relațiile cu clienții, astfel încât să poată controla beneficiile economice viitoare preconizate, care rezultă din relația cu acei clienți. Activul imobilizat reprezentând costul de achiziție al contractelor respective se amortizează pe durata acestor contracte.[2]

[1] ∴ Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015, cu modificările şi completările ulterioare, Titlul II *Impozitul pe profit,* art. 26, alin. (9)

[2] ∴ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 186, alin. (4)

Evidența acestor imobilizări necorporale se asigură prin intermediul contului de activ **208 "Alte imobilizări necorporale"**, care înregistrează în debit valoarea altor imobilizări necorporale intrate în entitate, iar în credit valoarea altor imobilizări necorporale ieşite. Soldul contului reflectă valoarea altor imobilizări existente în entitate.

Funcțiunea completă a contului 208 se prezintă astfel:

Debit	**208 "Alte imobilizări necorporale"**		**Credit**
404	- Valoarea programelor informatice şi a altor imobilizări necorporale achiziționate	- Valoarea neamortizată a altor imobilizări necorporale scoase din evidență	658
451, 453	- Valoarea programelor informatice şi a altor imobilizări necorporale achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate şi entități controlate în comun	- Amortizarea altor imobilizări necorporale, scoase din evidență	280
721	- Valoarea programelor informatice realizate pe cont propriu	- Valoarea altor imobilizări necorporale depuse ca aport la capitalul altor entități, în schimbul dobândirii de participații la capitalul acestora	261, 262, 263, 265
456	- Valoarea programelor informatice reprezentând aport la capitalul social		
4751	- Valoarea programelor informatice şi a altor imobilizări necorporale primite ca subvenții guvernamentale		
4753	- Valoarea programelor informatice şi a altor imobilizări necorporale primite cu titlu gratuit		
4754	- Plusurile de inventar constatate la programele informatice şi la alte imobilizări necorporale		
		Valoarea altor imobilizări necorporale existente	**SFD**

Exemplu:[1] Se obține din producție proprie un program informatic în valoare de 5.700 lei, cost efectiv. Perioada prevăzută pentru utilizarea acestuia este de 3 ani, iar metoda de amortizare practicată este cea liniară. După 18 luni de utilizare, programul din producție proprie se vinde unui terț la un preț de 2.000 lei, cu TVA de 19%.

1) Recepția programului informatic la nivelul costului efectiv:

1.	208 "Alte imobilizări necorporale"	=	721 "Venituri din producția de imobilizări necorporale"	5.700	5.700

2) Înregistrarea amortizării lunare a programului informatic: Ca = 100/2 ani = 50%; Amortizarea anuală = 5.700 lei * 33,33% = 1.900 lei; Amortizarea lunară = 1.900 lei/12 luni = 158,33 lei/lună:

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2011, pp. 116-117

2.	6811" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2808 "Amortizarea altor imobilizări necorporale"	158,33	158,33

3) Vânzarea programului informatic după 18 luni de folosire:

3.	461 "Debitori diverşi"	=	%	2.380	-
			7583 "Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"		2.000
			4427 "TVA colectată"		380

4) Scoaterea din evidenţă a programului informatic vândut:

- valoare de intrare: 5.700,00 lei;
- amortizare cumulată 18 luni * 158,33 lei/lună 2.849,94 lei;
- valoare neamortizată 2.850,06 lei.

4.	%	=	208 "Alte imobilizări necorporale"	-	5.700
	2808 "Amortizarea altor imobilizări necorporale"			2.849,94	
	6583 "Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			2.850,06	

3.5. Contabilitatea imobilizărilor corporale

Imobilizările corporale (denumite şi imobilizări materiale) sunt active care:

- sunt deţinute de o entitate pentru a fi utilizate în producţia de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; şi
- sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

Unele elemente de imobilizări corporale pot fi achiziţionate din motive de siguranţă sau legate de mediu. Achiziţia unor astfel de imobilizări corporale, deşi nu creşte în mod direct beneficiile economice viitoare ale unui element existent de imobilizări corporale, poate fi necesară unei entităţi pentru a obţine beneficii economice viitoare din alte active. Astfel de elemente de imobilizări corporale îndeplinesc condiţiile pentru a fi recunoscute ca active, deoarece dau posibilitatea unei entităţi să obţină din activele conexe beneficii economice viitoare în plus faţă de ceea ce s-ar putea obţine dacă elementele respective nu ar fi fost dobândite.

Prin politicile contabile se stabilesc condiţiile specifice pentru recunoaşterea imobilizărilor corporale.

Recunoaşterea imobilizărilor corporale impune utilizarea raţionamentului profesional la aplicarea criteriilor de recunoaştere pentru circumstanţele specifice entităţii. În unele cazuri, ar putea fi adecvat să fie agregate elementele nesemnificative individual, cum ar fi matriţele, aparatele de măsură şi control, uneltele şi alte elemente similare, şi să se aplice criteriile de recunoaştere a valorii agregate a acestora.

Piesele de schimb şi echipamentul de service sunt, în general, contabilizate ca stocuri şi recunoscute în contul de profit şi pierdere atunci când sunt consumate. Totuşi, piesele de schimb importante şi echipamentele de securitate sunt considerate imobilizări corporale atunci când o entitate preconizează că le va utiliza pe parcursul unei perioade mai mari de un an.[1]

În categoria acestor imobilizări sunt cuprinse terenurile şi amenajările de terenuri, construcţiile, instalaţiile tehnice şi mijloacele de transport, mobilierul aparatura birotică, echipamentele de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale, investiţiile imobiliare, activele corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale, activele biologice productive şi imobilizările corporale în curs de execuţie.

Terenurile şi clădirile sunt active separabile şi sunt contabilizate separat, chiar atunci când sunt achiziţionate împreună. O creştere a valorii terenului pe care se află o clădire nu afectează determinarea valorii amortizabile a clădirii.

Remarcă: *Deşi Reglementările contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate (aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/2014) nu mai definesc în mod explicit categoria de "mijloace fixe", în virtutea "tradiţiei contabile româneşti" şi a prevederilor din legislaţia fiscală sub denumirea de "mijloace fixe" se regăsesc următoarele imobilizări corporale:*
-construcţiile;
-instalaţiile tehnice şi mijloacele de transport;
-mobilierul, aparatura birotică, echipamentele de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale;
-investiţiile imobiliare;
-activele corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale şi
-activele biologice productive.

Imobilizările corporale deţinute în baza unui contract de leasing se evidenţiază în contabilitate în funcţie de prevederile contractelor încheiate între părţi, precum şi din legislaţia în vigoare. Clasificarea contractelor de leasing în leasing financiar sau leasing operaţional se efectuează la începutul contractului.

Contabilizarea contractelor de leasing se efectuează ţinând cont de fondul economic al tranzacţiei sau al angajamentului în cauză, şi nu numai de forma juridică a contractelor.

Dobânzile de plătit corespunzătoare datoriilor din operaţiuni de leasing financiar se înregistrează în contabilitatea locatarilor periodic, conform contabilităţii

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 191, alin. (4)

de angajamente, în contrapartida contului de cheltuieli. Dobânda de plătit, aferentă perioadelor viitoare, se evidenţiază în conturi în afara bilanţului.

3.5.1. Contabilitatea terenurilor

Terenurile sunt întinderi de pământ bine delimitate care pot fi utilizate pe diverse destinaţii. În structura contabilă de "terenuri" se cuprind: terenurile propriu-zise şi amenajările de terenuri. Clasificarea terenurilor pe cele două categorii se justifică prin regimul financiar diferit al acestora, şi anume: terenurile propriu-zise nu se amortizează, în timp ce amenajările de terenuri sunt supuse amortizării.

Amenajările de terenuri cuprind cheltuielile efectuate pentru punerea în valoare a terenurilor, cum sunt: căile de acces, racordările la sistemele de alimentare cu energie, apă, împrejmuirile etc. Lucrările de amenajare a terenurilor pot fi efectuate de către terţi (entităţi specializate) sau cu forţe proprii. Investiţiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălţilor, iazurilor, terenurilor şi pentru alte lucrări similare se recuperează pe calea amortizării, prin includerea în cheltuielile de exploatare într-o perioadă determinată de administratori sau persoanele care au obligaţia gestionării entităţii, pe baza duratelor de viaţă utilă ale acestora.

În cazul în care un activ care a fost iniţial recunoscut la terenuri este folosit ulterior pentru construirea de ansambluri de locuinţe destinate vânzării, valoarea terenului se evidenţiază distinct la stocuri de natura mărfurilor, la valoarea de înregistrare în contabilitate.

Dacă terenul a fost reevaluat, concomitent cu schimbarea naturii activului se procedează la închiderea contului de rezerve din reevaluare aferente acestuia.[1]

Contabilitatea terenurilor se asigură cu ajutorul cotului de activ **211 "Terenuri şi amenajări de terenuri"**. În debitul său se înregistrează valoarea terenurilor şi amenajărilor intrate în gestiunea entităţii, iar în credit valoarea terenurilor şi amenajărilor ieşite din entitate. Soldul debitor reflectă valoarea terenurilor şi amenajărilor aflate în posesia entităţii.

Funcţiunea completă a contului 211 se prezintă astfel:

Debit	211 "Terenuri şi amenajări de terenuri"		Credit
404, 456, 4751	- Valoarea terenurilor achiziţionate, a celor reprezentând aport la capital, valoarea terenurilor primite prin subvenţii pentru investiţii	- Valoarea terenurilor, respectiv a amenajărilor de terenuri cedate, amortizate	281, 658
4753	- Valoarea terenurilor primite cu titlu gratuit	- Valoarea descreşterii rezultate din reevaluarea terenurilor în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare	105
451,	- Valoarea terenurilor achiziţionate de		

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 274, alin. (2)

Debit	211 “Terenuri și amenajări de terenuri”		Credit
453	la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun	- Valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea terenurilor recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ	655
231, 722	- Valoarea la cost de producție a amenajărilor de terenuri realizate pe cont propriu		
105	- Creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea terenurilor, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă terenului reevaluat	- Valoarea terenurilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altor entități, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora	261, 262, 263, 265
755	- Creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea terenurilor, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea, recunoscută anterior la acel activ	- Valoarea terenurilor folosite pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării, reclasificate ca mărfuri	371
		- Valoarea terenurilor expropriate	658
		Valoarea terenurilor și costul amenajărilor de terenuri existente	**SFD**

Contul 211 se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II, pentru a asigura evidența separată a terenurilor propriu-zise de amenajările de terenuri, și anume:

2111 “Terenuri”;

2112 “Amenajări de terenuri”.

În contabilitatea analitică terenurile pot fi grupate în următoarele categorii: terenuri agricole, terenuri silvice, terenuri fără construcții, terenuri cu zăcăminte, terenuri construite și alte terenuri.

Principalele operații privind terenurile și amenajările de terenuri se înregistrează în contabilitate astfel:[1]

INTRĂRI:

1) - Achiziții de terenuri și amenajări:

%	= 404	<u>Total obligație</u>
2111		Cost de cumpărare
2112		Cost de cumpărare
4426		TVA;

2) – Aporturi la capital de terenuri și amenajări:

%	= 456	<u>Creanță față de asociați</u>
2111		Valoare de aport
2112		Valoare de aport;

3) –Terenuri și amenajări primite prin subvenții pentru investiții și cu titlu gratuit:

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediția a II-a, revizuită și adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iași, 2016, pp. 353-356

% = 4751/4753 <u>Valoare totală</u>
2111 Valoare justă
2112 Valoare justă;

4) –Terenuri şi amenajări achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun:

% = 451/453 <u>Total obligaţie</u>
2111 Cost de cumpărare
2112 Cost de cumpărare
4426 TVA;

5) –Lucrări de amenajare realizate cu efort propriu recepţionate:

a) Lucrarea de investiţie este începută şi finalizată în cursul exerciţiului curent

2112 = 722 Cost de producţie;

b) Lucrarea de investiţie este începută în exerciţiul anterior şi finalizată în perioada curentă

2112 = % <u>Cost de producţie</u>
231 Valoarea investiţiei din exerciţiul precedent
722 Valoarea investiţiei din exerciţiul curent;

6) –Creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea terenurilor şi amenajărilor de terenuri, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă terenului reevaluat:

% = 105 <u>Suma totală</u>
2111 Creşterea valorică
2112 Creşterea valorică;

7) -Creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea terenurilor, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea, recunoscută anterior la acel activ:

% = 755 <u>Suma totală</u>
2111 Creşterea valorică
2112 Creşterea valorică.

8) *-Terenuri cumpărate în scopul construirii de construcţii destinate vânzării*

% = 401 <u>Total obligaţie</u>
371 Cost de cumpărare
4426 TVA;

ÎNREGISTRAREA AMORTIZĂRII LUNARE A AMENAJĂRILOR DE TERENURI

6811 = 2811 Valoarea amortizării lunare.

IEŞIRI:

1) – Vânzări de terenuri şi amenajări:

a) vânzarea propriu zisă;

461 = % Valoare creanţă
7583 Preţ de vânzare
4427[1] TVA;

b) scoaterea din evidenţă:

- a terenurilor vândute;

6583 = 2111 Valoarea de înregistrare;

- a amenajărilor vândute;

% = 2112 Valoarea de înregistrare
2811 Amortizarea înregistrată
6583 Valoarea neamortizată;

2) – Retragerea din aporturile la capital

a terenurilor:

456 = 2111 Valoarea de înregistrare;

a amenajărilor:

% = 2112 Valoarea de înregistrare
2811 Amortizarea înregistrată
456 Valoarea neamortizată;

3) –Acordarea cu titlu gratuit:

a terenurilor:

6583/6588/6582 = 2111 Valoarea de înregistrare;

a amenajărilor:

% = 2112 Valoarea de înregistrare
2811 Amortizarea înregistrată
6583/6588/6582 Valoarea neamortizată;

4)–Depuneri de aporturi la capitalul social al altor persoane juridice, constând în:

terenuri:

261/262/263/265 = 2111 Valoarea de înregistrare;

amenajări:

% = 2112 Valoarea de înregistrare
2811 Amortizarea înregistrată
261/262/263/265 Valoarea neamortizată;

5) -Valoarea descreşterii rezultate din reevaluarea terenurilor şi amenajărilor în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare:

---

[1] Potrivit prevederilor Legii 227/8.09.2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015, cu modificările şi completările ulterioare, Titlul VII *Taxa pe valoarea adăugată,* cota normală de taxă este de 19 %; potrivit art. 291 alin. (3) se utilizează şi o cotă redusă de 5%, care se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuinţelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuinţa include şi amprenta la sol a locuinţei.

105 = %		Suma totală
	2111	Descreşterea valorică
	2112	Descreşterea valorică;

6) -Valoarea descreşterii rezultate din reevaluarea terenurilor şi amenajărilor recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ:

655 = %		Suma totală
	2111	Descreşterea valorică
	2112	Descreşterea valorică;

7) -Scoaterea din evidenţă a lucrărilor de amenajare:

amortizate integral:

2811 = 2112	Valoarea de înregistrare;

parţial amortizate:

%	= 2112	Valoarea de înregistrare
2811		Amortizarea înregistrată
6583/6588		Valoarea neamortizată;

8) -Lucrări de amenajare distruse de calamităţi:

%	= 2112	Valoarea de înregistrare
2811		Amortizarea înregistrată
6587		Valoarea neamortizată;

9) -Valoarea terenurilor folosite pentru construirea de ansambluri de locuinţe destinate vânzării, reclasificate ca mărfuri

371 = 2111	Valoarea de înregistrare;

10) -Exproprieri de:

terenuri:

6587 = 2111	Valoarea de înregistrare;

amenajări:

%	= 2112	Valoarea de înregistrare
2811		Amortizarea înregistrată
6587		Valoarea neamortizată.

3.5.2. Contabilitatea mijloacelor fixe

Mijloacele fixe sunt bunuri economice concretizate în construcţii, utilaje, instalaţii, mijloace de transport, investiţii imobiliare, active corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale, active biologice productive şi alte bunuri economice, destinate a fi utilizate în producerea de bunuri, servicii sau lucrări, precum şi asigurarea condiţiilor realizării activităţii de bază şi a altor activităţi.

Imobilizările corporale de natura mijloacelor fixe prezintă o serie de caracteristici care le delimitează de celelalte valori materiale deţinute de o entitate, şi anume: au o valoare mare şi o durată de folosinţă îndelungată; participă la mai multe

cicluri de exploatare; nu-şi schimbă forma fizică iniţială pe timpul utilizării; nu sunt destinate comercializării şi îşi transmit treptat valoarea, prin intermediul amortizării, asupra bunurilor nou create şi serviciilor prestate.

Din punct de vedere fiscal, este considerat mijloc fix amortizabil orice imobilizare corporală care îndeplineşte cumulativ următoarele condiţii:

a) este deţinut şi utilizat în producţia, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terţilor sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;[1]

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.[2]

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe şi se supun amortizării:

a) investiţiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locaţie de gestiune, asociere în participaţiune şi altele asemenea;

b) mijloacele fixe puse în funcţiune parţial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;

c) investiţiile efectuate pentru descopertă în vederea valorificării de substanţe minerale utile, precum şi pentru lucrările de deschidere şi pregătire a extracţiei în subteran şi la suprafaţă;

d) investiţiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătăţirii parametrilor tehnici iniţiali şi care conduc la obţinerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;

e) investiţiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparţinând domeniului public, precum şi în dezvoltări şi modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică;

f) amenajările de terenuri;

g) activele biologice, înregistrate de către contribuabili potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

---

[1] De la 1 iulie 2013, valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe este de 2.500 lei, conform Hotărârii Guvernului nr. 276/2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 313/ 30.05.2013, art. 1, alin. (1)

[2] Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015, cu modificările şi completările ulterioare, Titlul II *Impozitul pe profit*, art. 28, alin. (2)

Nu sunt considerate active amortizabile:[1]

a) terenurile, inclusiv cele împădurite;

b) tablourile şi operele de artă;

c) fondul comercial;

d) lacurile, bălţile şi iazurile care nu sunt rezultatul unei investiţii;

e) bunurile din domeniul public finanţate din surse bugetare;

f) orice mijloc fix care nu îşi pierde valoarea în timp datorită folosirii, potrivit normelor;

g) casele de odihnă proprii, locuinţele de protocol, navele, aeronavele, vasele de croazieră, altele decât cele utilizate în scopul realizării veniturilor;

h) imobilizările necorporale cu durată de viaţă utilă nedeterminată, încadrate astfel potrivit reglementărilor contabile.

Nu sunt considerate mijloace fixe:

- motoarele, aparatele şi alte subansambluri ale mijloacelor fixe procurate în scopul înlocuirii componentelor uzate, cu ocazia reparaţiilor de orice fel, care nu modifică parametrii tehnici iniţiali ai mijlocului fix;
- sculele, instrumentele şi dispozitivele speciale ce se folosesc fie la fabricarea anumitor produse de serie, fie la executarea unei anumite comenzi, indiferent de valoarea şi durata lor de funcţionare normală;
- construcţiile şi instalaţiile provizorii;
- animalele care nu au îndeplinit condiţiile pentru a fi trecute la animale adulte, animalele de îngrăşat, păsările şi coloniile de albine;
- pădurile;
- investiţiile efectuate pentru realizarea lucrărilor miniere din afara perimetrelor de exploatare, precum şi cele pentru foraj, executate pentru explorări, prospecţiuni geologice şi geofizice, forajele pentru alimentarea cu apă, care nu au dat rezultate, sondele situate în gaz - capul unor zăcăminte de ţiţei, precum şi sondele de cercetare geologică, care au pus în evidenţă acumulări de hidrocarburi, dar care, din motive geologico-tehnice şi economice obiective, nu pot fi exploatate;
- prototipurile, atâta timp cât servesc ca model la executarea producţiei de serie, inclusiv seria zero, sau sunt supuse încercărilor în vederea omologării la producător;
- echipamentul de protecţie şi de lucru, îmbrăcămintea specială, precum şi accesoriile de pat, indiferent de valoarea şi de durata lor de utilizare. (art. 6 din Legea nr. 15/1994 republicată în Monitorul Oficial al

[1] ∴ Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015, cu modificările şi completările ulterioare, Titlul II *Impozitul pe profit*, art. 28, alin. (4)

României, Partea I, nr. 242/31.05.1999, cu modificările şi completările ulterioare).

Pentru înregistrarea corectă a operaţiilor ce privesc existenţa, deprecierea şi mişcarea, mijloacele fixe se clasifică din următoarele puncte de vedere:

a) ***După natura şi particularităţile tehnico-constructive***;

- Construcţii;
- Instalaţii tehnice și mijloace de transport;
- Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale;
- Investiții imobiliare;
- Active corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale;
- Active biologice productive.

Această clasificare stă la baza delimitării mijloacelor fixe ca obiecte de evidenţă, la elaborarea catalogului duratelor de utilizare normale şi a cotelor de amortizare.

b) ***Din punct de vedere al domeniului în care sunt utilizate***:

1) Mijloace fixe productive (cele care participă direct sau indirect la realizarea activităţii de bază sau de exploatare);

2) Mijloace fixe utilizate pentru realizarea altor activităţi (cele care asigură desfăşurarea unor activităţi sociale, culturale, sportive).

c) ***După apartenenţa lor***, mijloacele fixe sunt grupate în două categorii:

- Mijloacele fixe aflate în proprietatea entităţii (cele înscrise în conturile bilanţiere);
- Mijloacele fixe aflate în folosinţa temporară (cele primite prin concesiune, închiriere, locaţie de gestiune şi înregistrate în conturile speciale).

"În categoria imobilizărilor corporale se urmăresc distinct: investițiile imobiliare, activele biologice productive, precum şi activele corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale. Pentru acestea se aplică regulile generale de recunoaştere, evaluare şi amortizare, aplicabile imobilizărilor corporale."[1]

O investiție imobiliară[2] este proprietatea (un teren sau o clădire - ori o parte a unei clădiri - sau ambele) deținută (de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar) mai degrabă pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului, ori ambele, decât pentru:

---

[1] *.* Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 194

[2] Idem, punctele 197-205

a) a fi utilizată în producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative; sau

b) a fi vândută pe parcursul desfăşurării normale a activităţii.

O *proprietate imobiliară utilizată de posesor* este o proprietate imobiliară deţinută (de proprietar sau de locatar în temeiul unui contract de leasing financiar) pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii sau în scopuri administrative.

Următoarele constituie exemple de investiţii imobiliare:

a) terenurile deţinute, mai degrabă, în scopul creşterii pe termen lung a valorii capitalului, decât în scopul vânzării pe termen scurt, pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;

b) terenurile deţinute pentru o utilizare viitoare încă nedeterminată. În cazul în care o entitate nu a hotărât dacă va utiliza terenul fie ca pe o proprietate imobiliară utilizată de posesor, fie în scopul vânzării pe termen scurt în cursul desfăşurării normale a activităţii, atunci terenul este considerat ca fiind deţinut în scopul creşterii valorii capitalului;

c) o clădire aflată în proprietatea entităţii (sau deţinută de entitate în temeiul unui contract de leasing financiar) şi închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operaţional;

d) o clădire care este liberă, dar care este deţinută pentru a fi închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operaţional;

e) proprietăţile imobiliare în curs de construire sau amenajare în scopul utilizării viitoare ca investiţii imobiliare.

Următoarele constituie exemple de elemente care nu sunt investiţii imobiliare:

a) proprietăţile imobiliare deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii sau în procesul de construcţie ori de amenajare în vederea unei astfel de vânzări, de exemplu, proprietăţile imobiliare dobândite cu scopul exclusiv de a fi cedate ulterior, în viitorul apropiat, sau cu scopul de a fi amenajate şi revândute. Acestea reprezintă, din punct de vedere contabil, stocuri;

b) proprietăţile imobiliare care sunt în curs de construire sau amenajare în numele unor terţe părţi. Acestea reprezintă pentru entitate servicii în curs de execuţie;

c) proprietăţile imobiliare utilizate de posesor, incluzând (printre altele) proprietăţile deţinute în scopul utilizării lor viitoare ca proprietăţi imobiliare utilizate de posesor, proprietăţile deţinute în scopul amenajării viitoare şi utilizării ulterioare ca proprietăţi imobiliare utilizate de posesor, proprietăţile utilizate de salariaţi (indiferent dacă aceştia plătesc sau nu chirie la cursul pieţei) şi proprietăţile imobiliare utilizate de posesor care urmează a fi cedate.

Anumite proprietăţi includ o parte care este deţinută pentru a fi închiriată sau cu scopul creşterii valorii capitalului şi o altă parte care este deţinută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii sau în scopuri administrative. Dacă aceste părţi pot fi vândute separat (sau închiriate separat în

temeiul unui contract de leasing financiar), o entitate le contabilizează separat. Dacă părţile nu pot fi vândute separat, proprietatea imobiliară constituie o investiţie imobiliară doar în cazul în care o parte nesemnificativă este deţinută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii sau în scopuri administrative.

În unele situaţii, o entitate furnizează servicii auxiliare ocupanţilor unei proprietăţi imobiliare pe care o deţine. O entitate tratează o astfel de proprietate imobiliară ca investiţie imobiliară, dacă respectivele servicii reprezintă o componentă nesemnificativă a întregului contract. Un exemplu este situaţia în care proprietarul unei clădiri de birouri furnizează servicii de pază şi întreţinere locatarilor care ocupă clădirea.

În alte situaţii, serviciile furnizate reprezintă o componentă semnificativă. De exemplu, dacă o entitate are în proprietate şi administrează un hotel, serviciile furnizate oaspeţilor reprezintă o componentă semnificativă a întregului contract. Prin urmare, un hotel administrat de proprietar reprezintă mai degrabă o proprietate imobiliară utilizată de posesor decât o investiţie imobiliară.

Pentru a stabili dacă o proprietate imobiliară constituie o investiţie imobiliară este nevoie de raţionament profesional. Entităţile trebuie să elaboreze criterii astfel încât să îşi poată exercita în mod consecvent raţionamentul, în conformitate cu definiţia investiţiei imobiliare.

În anumite cazuri, o entitate poate avea o proprietate imobiliară care este închiriată şi ocupată de societatea-mamă sau de o altă filială. Proprietatea imobiliară nu îndeplineşte condiţiile unei investiţii imobiliare în situaţiile financiare anuale consolidate, deoarece proprietatea imobiliară în cauză este, din punctul de vedere al grupului, o proprietate imobiliară utilizată de posesor. Cu toate acestea, din punctul de vedere al entităţii care o deţine, proprietatea imobiliară este o investiţie imobiliară dacă corespunde definiţiei de la pct. 197 alin. (1).

Transferurile în sau din categoria investiţiilor imobiliare trebuie făcute dacă şi numai dacă există o modificare a utilizării, evidenţiată de:

a) începerea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria investiţiilor imobiliare în categoria proprietăţilor imobiliare utilizate de posesor;

b) încheierea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria proprietăţilor imobiliare utilizate de posesor în categoria investiţiilor imobiliare.

În cazul în care o entitate decide să cedeze o investiţie imobiliară, cu sau fără amenajări suplimentare, entitatea continuă să trateze proprietatea imobiliară ca investiţie imobiliară până în momentul în care aceasta este scoasă din evidenţă.

Activele biologice productive[1] sunt orice active, altele decât activele biologice de natura stocurilor; de exemplu, animalele de lapte, vița-de-vie, pomii fructiferi şi copacii din care se obține lemn de foc, dar care nu sunt tăiați. Activele biologice productive nu sunt produse agricole ci, mai degrabă, sunt active autoregeneratoare.

Un *activ biologic* este un animal viu sau o plantă vie.

O entitate recunoaşte un activ biologic dacă şi numai dacă:

a) entitatea controlează activul ca rezultat al evenimentelor trecute;

b) este probabil ca beneficiile economice viitoare asociate activului să revină entității; şi

c) valoarea justă sau costul activului poate fi evaluat(ă) în mod credibil.

În activitatea agricolă, controlul poate fi evidențiat, de exemplu, prin dreptul de proprietate asupra vitelor sau prin însemnarea ori marcarea vitelor în alt mod în momentul achiziției, naşterii sau înțărcării. Beneficiile viitoare sunt estimate, în mod normal, prin evaluarea caracteristicilor fizice semnificative aferente acestora.

Activele biologice sunt adesea ataşate fizic de terenul pe care se află (de exemplu, copacii dintr-o plantație forestieră). Este posibil ca pentru activele biologice care sunt ataşate de teren să nu existe o piață separată, dar să existe o piață activă pentru activele combinate, adică pentru activele biologice, terenul viran şi amenajările acestuia, considerate ca un întreg. O entitate poate să utilizeze informații referitoare la activele combinate pentru a evalua valoarea justă a activelor biologice. De exemplu, valoarea justă a terenului viran şi a amenajărilor acestuia poate fi dedusă din valoarea justă a activelor combinate pentru a stabili valoarea justă a activelor biologice.

Pentru ***activele corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale*** a se revedea aspectele prezentate la activele necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale.

Evidența mijloacelor fixe se asigură cu ajutorul conturilor de activ:

- **212 "Construcţii"**, care ţine evidenţa existenţei şi mişcării construcţiilor, înregistrează în debit valoarea construcţiilor intrate în entitate, iar în credit, valoarea construcţiilor ieşite. Soldul contului reflectă valoarea construcţiilor existente. Funcţiunea completă a contului 212 se prezintă astfel:

Debit	**212 "Construcţii"**		**Credit**
404, 231, 4751, 456	- Valoarea construcţiilor achiziţionate, realizate din producţie proprie, primite prin subvenţii pentru investiţii, ca aport la capitalul social	- Valoarea neamortizată a construcţiilor scoase din evidenţă	**658**
		- Amortizarea construcţiilor scoase din evidenţă	**281**

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctele 207-211

Debit	212 "Construcții"		Credit
4753	- Valoarea construcțiilor primite cu titlu gratuit	- Descreșterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea construcțiilor, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare	105
451, 453	- Valoarea construcțiilor achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun	- Valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea construcțiilor, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ	655
167	- Valoarea construcțiilor primite în regim de leasing financiar	- Valoarea amortizării construcțiilor, eliminată cu ocazia reevaluării din valoarea contabilă brută a acestora	281
105	- Creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea construcțiilor, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă construcției reevaluate	- Valoarea clădirilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altor entități, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora	261, 262, 263, 265
755	- Creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea construcțiilor, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea, recunoscută anterior la acel activ	- Valoarea investițiilor efectuate de chiriași la construcțiile primite cu chirie, amortizate integral, restituite proprietarului	281
151	- Costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea imobilizării corporale la scoaterea din evidență, precum și cele cu restaurarea amplasamentului		
281	- Valoarea amortizării investițiilor efectuate de chiriași la construcțiile primite cu chirie și restituite proprietarului		
		Valoarea construcțiilor existente	**SFD**

- **213 "Instalații tehnice și mijloace de transport"** asigură evidența mijloacelor fixe de natura celor menționate. Funcțiunea completă a contului 213 se prezintă astfel:

Debit	213 "Instalații tehnice și mijloace de transport"		Credit
404, 446, 223, 231, 456	- Valoarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport achiziționate, realizate din producție proprie, primite ca aport la capitalul social	- Valoarea neamortizată a instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport scoase din evidență	658
475	- Valoarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport primite prin subvenții pentru investiții, cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar	- Amortizarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport scoase din evidență	281
451, 453	- Valoarea instalațiilor tehnice, și a mijloacelor de transport achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun	- Valoarea imobilizărilor aferente contractelor de leasing financiar cedate sau restituie	167
151	- Costurile estimate inițial cu	- Descreșterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport, în limita	105

Debit	213 "Instalaţii tehnice şi mijloace de transport"		Credit
	demontarea şi mutarea imobilizării corporale la scoaterea din evidenţă, precum şi cele cu restaurarea amplasamentului	soldului creditor al rezervei din reevaluare	
167	- Valoarea instalaţiilor tehnice şi a mijloacelor de transport, primite în regim de leasing financiar	- Valoarea descreşterii rezultate din reevaluarea instalaţiilor tehnice şi a mijloacelor de transport, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ	**655**
105	- Creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea instalaţiilor tehnice şi a mijloacelor de transport, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă imobilizării corporale reevaluate	- Valoarea instalaţiilor tehnice şi a mijloacelor de transport care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altor entităţi, în schimbul dobândirii de participaţii în capitalul acestora	**261, 262, 263, 265**
755	- Creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea instalaţiilor tehnice şi a mijloacelor de transport, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea, recunoscută anterior la acel activ	- Valoarea investiţiilor efectuate de chiriaşi la instalaţiile tehnice şi mijloacele de transport primite cu chirie, amortizate integral, restituite proprietarului	**281**
281	- Valoarea amortizării investiţiilor efectuate de chiriaşi la instalaţiile tehnice şi mijloacele de transport primite cu chirie şi restituite proprietarului		
		Valoarea instalaţiilor tehnice şi a mijloacelor de transport, existente	**SFD**

Contul 213 se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 2131 "Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)";
- 2132 "Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare";
- 2133 "Mijloace de transport".

- 214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale" ţine evidenţa existenţei şi mişcării mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale. Funcţiunea completă a contului 214 se prezintă astfel:

Debit	214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"		Credit
404, 446, 224, 231, 4751, 456	- Valoarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale achiziţionate, realizate din producţie proprie, primite prin subvenţii pentru investiţii, ca aport la capitalul social	- Valoarea neamortizată a mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale, scoase din evidenţă	658
		- Amortizarea mobilierului,	281

Debit	214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"		Credit
475	- Valoarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar	aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale scoase din evidenţă	
451, 453	- Valoarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun	- Descreşterile faţă de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare	105
281	- Valoarea amortizării investiţiilor efectuate de chiriaşi la imobilizările primite cu chirie şi restituite proprietarului	- Valoarea descreşterii rezultate din reevaluarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ	655
167	- Valoarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale, primite în regim de leasing financiar	- Aportul în natură la capitalul social al altor entităţi, în schimbul dobândirii de participaţii la capitalul acestora	261, 262, 263, 265
105	- Creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă imobilizării corporale reevaluate		
755	- Creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea, recunoscută anterior la acel activ		
		Valoarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie şi a altor active corporale existente	**SFD**

- 215 "Investiţii imobiliare" ţine evidenţa existenţei şi mişcării investiţiilor imobiliare. Funcţiunea completă a contului 215 se prezintă astfel:

215 "Investiții imobiliare"

Debit			Credit
404, 235, 456	- Valoarea investițiilor imobiliare achiziționate, realizate din producție proprie, primite ca aport la capitalul social	- Valoarea neamortizată a investițiilor imobiliare, scoase din evidență	658
475	- Valoarea investițiilor imobiliare primite cu titlu gratuit	- Amortizarea investițiilor imobiliare scoase din evidență	281
451, 453	- Valoarea investițiilor imobiliare achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun	- Descreșterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea investițiilor imobiliare, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare	105
151	- Costurile estimate inițial cu dezafectarea investițiilor imobiliare și alte acțiuni similare legate de acestea	- Valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea investițiilor imobiliare, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ	655
281	- Valoarea amortizării investițiilor imobiliare efectuate de chiriași la proprietățile primite cu chirie și restituite proprietarului	- Valoarea amortizării investițiilor imobiliare, eliminată cu ocazia reevaluării din valoarea contabilă brută a acestora	281
105	- Creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea investițiilor imobiliare, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă imobilizării corporale reevaluate		
755	- Creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea investițiilor imobiliare, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea, recunoscută anterior la acel activ		
		Valoarea investițiilor imobiliare existente	**SFD**

- 216 "Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale" ține evidența existenței și mișcării imobilizărilor corporale de natura celor menționate.

Funcțiunea completă a contului 216 se prezintă astfel:

216 "Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale"

Debit			Credit
404, 231, 456	- Valoarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale achiziționate, realizate din producție proprie, primite ca aport la capitalul social	- Valoarea neamortizată a activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale, scoase din evidență	658
475	- Valoarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale primite prin subvenții pentru investiții, cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar	- Amortizarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale scoase din evidență	281
451,	- Valoarea activelor corporale de	- Valoarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale aferente contractelor de leasing financiar cedate sau restituite	167

Debit	216 "Active corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale"		Credit
453	explorare şi evaluare a resurselor minerale achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun	- Descreşterile faţă de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare	105
151	- Costurile estimate iniţial cu demontarea şi mutarea activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale	- Valoarea descreşterii rezultate din reevaluarea activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ	655
167	- Valoarea activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale primite în leasing financiar		
105	- Creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă imobilizării corporale reevaluate	- Valoarea amortizării activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale, eliminată cu ocazia reevaluării din valoarea contabilă brută a acestora	281
755	- Creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea, recunoscută anterior la acel activ		
		Valoarea activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale existente	**SFD**

- **217 "Active biologice productive"**, care înregistrează în debit valoarea animalelor de reproducţie şi muncă, precum şi a plantaţiilor intrate în entitate, iar în credit, valoarea aceloraşi imobilizări corporale ieşite. Funcţiunea completă a contului 217 se prezintă astfel:

Debit	217 "Active biologice productive"		Credit
404, 231,	- Valoarea activelor biologice productive achiziţionate sau realizate din producţie proprie	- Valoarea neamortizată a activelor biologice productive scoase din evidenţă	658
475	- Valoarea activelor biologice productive primite prin subvenţii pentru investiţii, cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar	- Amortizarea activelor biologice productive scoase din evidenţă	281
451, 453	- Valoarea activelor biologice productive achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun	- Descreşterile faţă de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea activelor biologice productive, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare	105
		- Valoarea descreşterii rezultate din	655

Debit	**217 "Active biologice productive"**		**Credit**
105	- Creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea activelor biologice productive, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă construcţiei reevaluate	reevaluarea activelor biologice productive, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ	
755	- Creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea activelor biologice productive, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea, recunoscută anterior la acel activ		
		Valoarea activelor biologice productive existente	**SFD**

Contabilitatea analitică a mijloacelor fixe se asigură pe fiecare obiect de evidenţă în parte.

Principalele operaţii privind mijloacele fixe se înregistrează în contabilitate astfel:[1]

INTRĂRI:

1) - Achiziţii de mijloace fixe din ţară:

% = 404 — <u>Valoare obligaţie</u>
212-217 — Cost de cumpărare
4426 — TVA;

2) - Achiziţii de mijloace fixe din import:

a) înregistrarea preţului facturat de furnizorul extern:

212-217 = 404 — Cost de cumpărare;

b) înregistrarea obligaţiilor datorate în vamă (taxă vamală, comision vamal etc):

213-217 = % — <u>Valoare obligaţii</u>
446 — Taxa vamală
447 — Comision vamal

3) – Aporturi la capital de mijloace fixe:

212-217 = 456 — Valoare de aport;

4) – Mijloace fixe primite ca subvenţii pentru investiţii şi cu titlu gratuit:

212-217 = 4751/ 4753 — Valoare justă;

5) – Mijloace fixe (cu excepţia construcţiilor) constatate plus la inventariere:

213-217 = 4754 — Valoare justă;

6) – Mijloace fixe achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun:

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2011, pp. 128-130

% = 451/ 453 Valoare obligație
212-217 Cost de cumpărare
4426 TVA;

7) – Mijloace fixe achiziționate în regim de leasing financiar:
212-216 = 167 Cost de cumpărare;

8) – Mijloace fixe realizate cu efort propriu recepționate:

a) Lucrarea de investiție este începută și finalizată în cursul exercițiului curent
212-217 = 722 Cost de producție;

b) Lucrarea de investiție este începută în exercițiul anterior și finalizată în perioada curentă
212-217 = % Cost de producție
231 Valoarea investiției din exercițiul precedent
722 Valoarea investiției din exercițiul curent;

9) – Valoarea amortizării investițiilor efectuate de chiriași la mijloacele fixe luate cu chirie, preluată de proprietar la restituirea acestora:
212-215 = 2812-2815 Valoarea investiției efectuată de chiriaș;

10) –Creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea mijloacelor fixe, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă imobilizării corporale reevaluate:
212-217 = 105 Creșterea valorică;

11) –Creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea mijloacelor fixe, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea, recunoscută anterior la acel activ:
212-217 = 755 Creșterea valorică;

12) –Mijloace fixe primite prin transfer de la clienți:
213, 214 = 478 Valoarea justă;

13) -Ansambluri sau complexuri de locuințe care inițial erau destinate vânzării și care ulterior își schimbă destinația, urmând a fi folosite de entitate pe o perioadă îndelungată sau să fie închiriate unor terți:
212, 215 = 371 Valoare de înregistrare

14) -Costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea imobilizării corporale la scoaterea din evidență, precum și cele cu restaurarea amplasamentului:
212, 213, 215, 216 = 1513 Costuri estimate

ÎNREGISTRAREA AMORTIZĂRII LUNARE A MIJLOACELOR FIXE
6811 = 2812-2817 Amortizarea lunară.

IEȘIRI:

1) – Vânzări de mijloace fixe:

a) vânzarea propriu zisă;

461 = % Valoare creanță
7583 Preț de vânzare
4427 TVA;

b) scoaterea din evidență:

% = 212-217 Valoarea de înregistrare
2812-2817 Amortizarea calculată
6583 Valoarea neamortizată;

2)–Depuneri de aporturi la capitalul social al altor persoane juridice, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora:

% = 212-214 Valoarea de înregistrare
2812-2814 Amortizarea calculată
261-265 Valoarea neamortizată;

3) -Descreșterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea a mijloacelor fixe, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare:

105 = 212-217 Descreșterea valorică;

4) -Valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea mijloacelor fixe, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ:

655 = 212-217 Descreșterea valorică;

5) -Scoaterea din evidență a mijloacelor fixe:

amortizate integral:

2812-2817 = 212-217 Valoarea de înregistrare;

parțial amortizate:

% = 212-217 Valoarea de înregistrare
2812-2817 Amortizarea calculată
6583 Valoarea neamortizată;

6) -Mijloace fixe cedate în regim de leasing financiar:

a) mijloacele fixe sunt noi;

267 = 212-216 Preț de contract;

b) mijloacele fixe sunt parțial amortizate:

% = 212-216 Valoarea de înregistrare
2812-2816 Amortizarea calculată
267 Valoarea neamortizată;

7) -Mijloace fixe distruse de calamități:

% = 212-217 Valoarea de înregistrare
2812-2817 Amortizarea calculată
6587 Valoarea neamortizată;

8) –Valoarea investițiilor efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie amortizate integral, restituite proprietarului:

2812-2817 = 212-217 Valoarea investiției efectuată de chiriaș;

9) -Mijloace fixe constatate lipsă la inventariere:

% = 213-217		<u>Valoarea de înregistrare</u>
2813-2817		Amortizarea calculată
6583 (6581/6588)		Valoarea neamortizată;

10) -Imputarea lipsei constatate gestionarilor:

4282/461 = %		<u>Valoare creanță</u>
	7583/7588	Prețul de imputare
	4427	TVA;

11) –Valoarea amortizării, eliminată cu ocazia reevaluării din valoarea contabilă brută a acestora:

2812-2817 = 212-217 Amortizarea acumulată;

12) –Mijloace fixe supuse modernizărilor în perspectiva vânzării:

371 = 212-216 Valoarea de înregistrare.

3.6. Contabilitatea imobilizărilor corporale în curs de aprovizionare

În procesul de desfăşurare a activităţii de investiţie prin apelul la entităţi specializate (investiţii în antrepriză) pot să apară situaţii în care imobilizările corporale se află în curs de aprovizionare. Este cazul acelor imobilizări corporale realizate de către terţi pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care la sfârşitul perioadei de raportare sunt în curs de aprovizionare.

Evidenţa acestor imobilizări se asigură cu ajutorul conturilor din grupa 22 "Imobilizări corporale în curs de aprovizionare", respectiv **223 "Instalații tehnice și mijloace de transport în curs de aprovizionare", 224 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale în curs de aprovizionare"** şi **227 "Active biologice productive în curs de aprovizionare"**. Sunt conturi de activ, care înregistrează în debit valoarea imobilizărilor corporale cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (**404**), iar în credit valoarea imobilizărilor corporale cumpărate, pentru care s-a încheiat procesul de aprovizionare (**213, 214, 217**). Soldul debitor al conturilor reprezintă valoarea imobilizărilor corporale cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care, la finele perioadei de raportare, sunt în curs de aprovizionare.

Exemplu: O entitate achiziţionează mobilier pentru dotarea noului sediu administrativ al societăţii, lăsat în custodia furnizorului, facturat la valoarea de 20.000 lei cu TVA de 19%. După finalizarea sediului, mobilierul este transportat de către furnizor la beneficiar (în conformitate cu prevederile contractuale) şi se recepţionează mijloacele fixe.

1) Valoarea mobilierului cumpărat, lăsat în custodia furnizorului:

1.	%	=	404 "Furnizori de imobilizări"	-	23.800
	224 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale în curs de aprovizionare"			20.000	
	4426 "TVA deductibilă"			3.800	

2) Recepţia mobilierului în momentul primirii bunurilor:

2.	214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"	=	224 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale în curs de aprovizionare"	20.000	20.000

3.7. Contabilitatea imobilizărilor în curs

Desfăşurarea activităţii investiţionale de către o entitate, duce la situaţii în care, la sfârşitul perioadei de gestiune, aceasta nu este finalizată. De regulă, lucrările de investiţii, care urmează să se concretizeze după finalizare în imobilizări corporale, au un caracter complex, necesitând o perioadă care depăşeşte un exerciţiu financiar. Cheltuielile ocazionate de realizarea lucrărilor de investiţii neterminate la sfârşitul exerciţiului sunt recunoscute în contabilitatea financiară sub forma "imobilizărilor în curs".

Imobilizările în curs corporale se referă la investiţiile neterminate realizate în regie proprie sau în antrepriză care se evaluează la costul de producţie sau de achiziţie. Dacă la sfârşitul exerciţiului nu se cunoaşte cu exactitate costul de producţie (de achiziţie), acesta poate fi aproximat, urmând ca diferenţele care apar să afecteze costul din perioada următoare. Sunt asimilate imobilizărilor în curs corporale şi:

- investiţiile realizate în regie sau antrepriză, recepţionate parţial;
- montajul echipamentelor tehnologice;
- cheltuielile ocazionate de punerea în funcţiune şi efectuarea probelor tehnologice a maşinilor, utilajelor şi instalaţiilor de lucru.

La recepţia definitivă a lucrărilor de investiţii, cheltuielile înregistrate în conturile de imobilizări în curs constituie parte componentă a costului de achiziţie sau de producţie, după caz, fiind evidenţiate în conturile corespunzătoare de imobilizări corporale.

Contabilitatea imobilizărilor în curs se asigură cu ajutorul conturilor:

-231 "Imobilizări corporale în curs de execuţie", cont de activ care înregistrează în debit valoarea imobilizărilor corporale neterminate şi în credit valoarea imobilizărilor corporale finalizate, recepţionate. Funcţiunea completă a contului 231 se prezintă astfel:

Debit	231 "Imobilizări corporale în curs de execuție"		Credit
404, 451, 453	- Valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție facturate de furnizori, inclusiv entități afiliate sau entități asociate și entități controlate în comun	- Valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție, recepționate, date în folosință sau puse în funcțiune	211, 212, 213, 214, 216, 217
722	- Valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminate	- Valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție scoase din evidență	658
456	- Valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție primite ca aport la capitalul social		
		Valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție	**SFD**

-235 "Investiții imobiliare în curs de execuție", cu funcțiune asemănătoare contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție".

Exemplu:[1] O societate începe în cursul exercițiului N o lucrare de extindere la magazia de produse finite. Cheltuielile ocazionate de realizarea lucrării de investiție, care urmează să fie finalizată în cursul exercițiului următor, până la sfârșitul perioadei se ridică la 250.000 lei. În cursul exercițiului următor se continuă lucrarea de investiție și se recepționează obiectivul la un cost total de 600.000 lei. În contabilitate se înregistrează operațiile:

În exercițiul N

1) Valoarea lucrării de investiție neterminată, la nivelul costului efectiv:

1.	231 "Imobilizări corporale în curs de execuție"	=	722 "Venituri din producția de imobilizări corporale"	250.000	250.000

În exercițiul N+1

1) Recepția obiectivului de investiție, la nivelul costului efectiv, cu evidențierea părții din lucrarea de investiție realizată în exercițiul precedent:

1.	212 "Construcții"	=	%	600.000	-
			231 "Imobilizări corporale în curs de execuție"		250.000
			722 "Venituri din producția de imobilizări corporale"		350.000

3.8. Amortizarea imobilizărilor

Activele imobilizate sunt achiziționate de o entitate cu scopul de a le utiliza pe parcursul unei perioade îndelungate de timp (mai mare de un exercițiu financiar) pentru a obține avantaje economice pe toată durata de utilizare a acestora. Utilizarea în procesul de exploatare curentă (producție, comerț, prestări de servicii, administrație etc.) a mijloacelor fixe și amenajărilor de terenuri, conduce inevitabil la o pierdere a valorii lor de întrebuințare, concretizată în scăderea performanțelor tehnico-

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediția a II-a, revizuită și adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iași, 2016, p. 373

economice. În sensul diminuării caracteristicilor iniţiale ale imobilizărilor acţionează şi factorii din mediul ambiant. Utilizarea efectivă şi influenţa factorilor ambientali determină *uzura fizică* a imobilizărilor.

În plus, activele imobilizate ale unei entităţi sunt supuse unei *uzuri morale* cauzată de influenţa progresului tehnic şi concretizată în creşterea performanţelor productive, a preciziei în funcţionare sau reducerea costului de obţinere a unor bunuri similare.

Pierderea valorii de întrebuinţare a imobilizărilor are ca efect reducerea valorii acestora. Pentru asigurarea continuităţii procesului de exploatare al fiecărei entităţi este necesară recuperarea părţii pierdute din valoarea imobilizată, determinată de uzura acesteia. Deprecierea (pierderea de valoare) imobilizărilor, în funcţie de caracterul acesteia, poate fi reversibilă (provizorie sau temporară), caz în care în contabilitate se constituie ajustări sau ireversibilă (definitivă sau permanentă), care îmbracă forma amortizării. "Ajustările negative de valoare pot fi: ajustări permanente, denumite în continuare *amortizări*, şi/sau ajustări provizorii, denumite în continuare *ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare*, în funcţie de caracterul permanent sau provizoriu al ajustării respective."[1]

În general, amortizarea se defineşte ca o constatare contabilă de reducere definitivă a valorii imobilizărilor datorată utilizării lor, influenţei factorilor naturali, progresului tehnic sau altor cauze.

Concomitent cu deprecierea definitivă înregistrată de imobilizări, entitatea care le foloseşte obţine beneficii economice. Având în vedere această realitate, în conformitate cu principiul contabilităţii de angajamente, este normal ca fiecare perioadă contabilă să suporte şi să includă în rezultatele sale o cheltuială echivalentă cu avantajele obţinute ca urmare a utilizării imobilizărilor.

În *concepţia economică* amortizarea activelor imobilizate, presupune includerea în cheltuielile de exploatare ale fiecărui exerciţiu, a sumei totale a deprecierilor ireversibile suferite de acestea, astfel încât pe durata normală de utilizare, valoarea lor de intrare să se recupereze integral.

Concepţia economică privind amortizarea este indisolubil legată (teoretic şi practic) de *concepţia financiară*, potrivit căreia "amortizarea este o metodă de reînnoire a capitalului investit". În acest caz, aceasta constituie o prelevare asupra beneficiilor şi, ca atare, constituie o resursă la dispoziţia entităţii. Acumularea anuităţilor privind amortizările ar trebui să permită înlocuirea investiţiei care nu mai

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, Secţiunea 1.2 Definiţii, punctul 8

poate sau nu mai trebuie (din motive de randament) să fie utilizată. Amortizarea devine, astfel, un element al autofinanţării.[1]

Eşalonarea includerii în cheltuieli a amortizării imobilizărilor pe întreaga durată de utilizare se face prin întocmirea unui tablou previzional, numit plan de amortizare, care trebuie să cuprindă pentru fiecare imobilizare în parte valoarea de intrare, amortizarea aferentă deprecierii anuale şi valoarea netă contabilă (valoarea rămasă de amortizat) la finele fiecărui exerciţiu.

“Amortizarea se stabileşte prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare, respectiv asupra valorii reevaluate a imobilizărilor.

Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor. La stabilirea amortizării imobilizărilor corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora.”[2]

Dacă imobilizările corporale sunt trecute în conservare, în funcţie de politica contabilă adoptată, entitatea înregistrează în contabilitate o cheltuială cu amortizarea sau o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată.

Atunci când intervine o modificare semnificativă în condiţiile de utilizare, cum ar fi numărul de schimburi în care este utilizat activul, precum şi în cazul efectuării unor investiţii sau reparaţii, altele decât cele determinate de întreţinerile zilnice, sau învechirea unei imobilizări corporale poate justifica revizuirea duratei de amortizare. De asemenea, în cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, folosirea lor fiind întreruptă pe o perioadă îndelungată, poate fi justificată revizuirea duratei de amortizare.[3]

În aceste cazuri excepţionale, durata de amortizare stabilită iniţial se poate modifica, această reestimare conducând la o nouă cheltuială cu amortizarea pe perioada rămasă de utilizare.

Amortizarea imobilizărilor corporale concesionate, închiriate sau date în locaţie de gestiune se calculează şi se înregistrează în contabilitate de către entitatea care le are în proprietate. Se supun, de asemenea, amortizării investiţiile efectuate la imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locaţie de gestiune, administrare sau alte contracte similare pe durata contractului respectiv. La expirarea contractului, valoarea investiţiilor efectuate şi a amortizării corespunzătoare se cedează proprietarului imobilizării. În funcţie de clauzele cuprinse în contractele

[1] Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. II, Ed. Economică, Bucureşti, 1998, pp. 236-237.

[2] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 238, alin. (1) şi (2)

[3] Idem, punctul 238, alin. (5)

încheiate, transferul poate reprezenta o vânzare de active sau o altă modalitate de cedare.

Pentru calculul amortizării trebuie cunoscute următoarele elemente:

1. Valoarea amortizabilă sau de intrare este reprezentată de costul de achiziţie, costul de producţie sau de valoarea justă.

2. Durata de viaţă a imobilizărilor supuse amortizării care este determinată de:

- perioada pe parcursul căreia se estimează că entitatea va utiliza activul supus amortizării;

- numărul unităţilor produse sau a altor unităţi similare ce se estimează că vor fi obţinute de entitate prin folosirea activului respectiv.

Dacă elementele care au stat la baza stabilirii inițiale a duratei de utilizare economică s-au modificat, entitatea stabileşte o nouă perioadă de amortizare, iar modificarea duratei de utilizare economică reprezintă modificare de estimare contabilă.[1]

3. Metodele de amortizare practicate pentru determinarea şi repartizarea cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor, pe durata de utilizare a acestora.

Potrivit legislaţiei în vigoare, entităţile autohtone pot aplica pentru calculul amortizării imobilizărilor următoarele metode/regimuri de amortizare:

3.1. Metoda amortizării liniare (sau constantă) este considerată a fi cea mai apropiată de deprecierea reală a imobilizărilor şi, prin urmare, justificată economic deoarece permite repartizarea uniformă a valorii amortizabile a imobilizărilor pe toată durata de viaţă utilă a acestora. Amortizarea liniară constă în includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporţional cu numărul de ani ai duratei de utilizare economică a acestora

Această metodă se aplică acelor imobilizări a căror depreciere nu este dependentă de intensitatea utilizării fizice, cum este cazul majorităţii imobilizărilor necorporale, amenajărilor de terenuri, construcţiilor etc.

Amortizarea liniară presupune parcurgerea următoarelor etape:

1) Determinarea cotei de amortizare liniară (C_{al}), care se calculează prin divizarea lui 100 la numărul de ani de viaţă utilă normală (DUN) a imobilizării, potrivit relaţiei:

$$C_{al} = \frac{100}{Durata\ normala\ de\ viata\ \ utila\ (ani)} \qquad (3.1.)$$

2) Stabilirea amortizării anuale (A_a) prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea de intrare (V_i) a imobilizărilor, potrivit următoarelor relaţii:

a) dacă imobilizarea este utilizată pe parcursul întregului exerciţiu financiar:

$$A_a = V_i * C_{al} \qquad (3.2.)$$

[1] *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 139, alin. (4)

b) dacă imobilizarea nu este folosită pe parcursul întregului exerciţiu[1], anuitatea (A_a) se calculează în raport cu numărul lunilor întregi de funcţionare (L_f) potrivit relaţiei:

$$A_a = \frac{V_i * C_{al} * L_f}{12} \quad (3.3.)$$

3) Determinarea amortizării lunare (A_l) prin împărţirea anuităţii la numărul de luni de funcţionare în cursul exerciţiului:

a) dacă imobilizarea este utilizată pe parcursul întregului exerciţiu financiar:

$A_l = A_a / 12$ (3.4.)

b) dacă imobilizarea nu este folosită pe parcursul întregului exerciţiu, amortizarea lunară se calculează în raport cu numărul lunilor întregi de funcţionare (L_f) potrivit relaţiei:

$A_l = A_a / L_f$ (3.5.)

3.2. Metoda amortizării degresive constă în recuperarea unei părţi mai mari din valoarea imobilizărilor amortizabile la începutul perioadei de folosinţă şi scăderea acesteia pe măsura înaintării în durata de viaţă. Scopul aplicării acestei metode îl constituie uniformizarea în timp a cheltuielilor suportate de entitate în legătură cu o anumită imobilizare. Astfel, la începutul perioadei de funcţionare cheltuielile de întreţinere şi reparaţii sunt nule sau nesemnificative şi se înregistrează o cheltuială cu amortizarea mai mare. Pe măsura învechirii bunului sporesc cheltuielile de întreţinere şi reparaţii şi scad cheltuielile cu amortizarea.

Potrivit cadrului reglementar din ţara noastră, cota de amortizare degresivă (C_{ad}) se determină prin multiplicarea cotelor de amortizare liniară (C_{al}) cu coeficienţii prevăzuţi de lege.

$C_{ad} = C_{al} * k$ (3.6.)

Coeficienţii sunt diferenţiaţi în funcţie de duratele normale de utilizare a imobilizărilor, astfel:

a) pentru mijloacele fixe cu durate normale de utilizare cuprinse între 2 şi 5 ani k = 1,5;

b) pentru mijloacele fixe cu durate normale de utilizare cuprinse între 5 şi 10 ani k = 2;

c) pentru mijloacele fixe cu durate normale de utilizare peste 10 ani k = 2,5;

Metoda de amortizare degresivă presupune calculul amortizării în următoarele etape:

[1] Amortizarea liniară sau constantă se calculează potrivit principiului "prorata temporis", ceea ce înseamnă că prima anuitate se calculează proporţional cu perioada de utilizare efectivă a imobilizării în cursul exerciţiului, iar ultima anuitate se reduce proporţional cu perioada de nefolosire a activului imobilizat.

a) pentru primul exerciţiu financiar (an calendaristic) se aplică cota de amortizare degresivă (C_{ad}) asupra valorii de intrare (Vi) a mijlocului fix, potrivit relaţiilor:

-dacă numărul lunilor întregi de funcţionare este egal cu 12.

$$A_a = V_i * C_{ad} \quad (3.7.)$$

-dacă numărul lunilor întregi este mai mic decât 12.

$$A_a = \frac{V_i * C_{ad} * L_f}{12} \quad (3.8.)$$

b) pentru anii următori cota de amortizare degresivă (C_{ad}) se aplică de fiecare dată la valoarea rămasă (V_r), reprezentată de valoarea netă contabilă (Vi – amortizare acumulată), potrivit relaţiei:

$$A_a = V_r * C_{ad} \quad (3.9.)$$

Acest calcul se continuă până în anul (exerciţiul financiar) de funcţionare în care anuitatea (A_a) rezultată este egală sau mai mică cu, respectiv, decât amortizarea anuală liniară, calculată pentru perioada de utilizare rămasă. Din acel an (exerciţiu financiar) şi până la expirarea duratei normale de utilizare se aplică metoda liniară, amortizarea anuală fiind egală cu valoarea rămasă raportată la durata rămasă.

3.3. <u>Metoda amortizării accelerate</u>, care constă în includerea, în primul an de funcţionare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării. Amortizările anuale pentru exerciţiile financiare următoare sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămaşi. Deoarece amortizarea calculată trebuie să fie corelată cu modul de utilizare a activului şi, întrucât în cazuri rare o imobilizare corporală se consumă în primul an în procent de până la 50%, rezultă că metoda de amortizare accelerată este mai puţin utilizată în scopuri contabile;[1]

3.4. <u>Amortizarea calculată pe unitate de produs sau serviciu</u>, atunci când natura imobilizării justifică utilizarea unei asemenea metode de amortizare.[2] Această metodă se aplică atunci când durata de viaţă utilă a imobilizărilor este exprimată prin numărul unităţilor produse sau a altor unităţi similare ce se estimează că vor fi obţinute de entitate prin folosirea activului respectiv.

Mărimea amortizării este determinată în funcţie de utilizarea efectivă a bunului. Această metodă se practică, de regulă, pentru mijloacele de transport auto, aeronave şi pentru maşini, utilaje şi instalaţii de lucru a căror durată normală de funcţionare este reglementată în volum de prestaţii fizice, cum ar fi: nr. km. parcurşi, nr. ore zbor, nr. ore funcţionare etc.

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 240, alin. (1), lit. c)

[2] Idem, punctul 240, alin. (1), lit. d)

Potrivit acestei variante, cota de amortizare (C_{al}) se calculează prin divizarea lui 100 la volumul prestaţiilor normate ($C_{al} = 100/Q_n$), iar anuitatea (amortizarea anuală) poate fi determinată conform relaţiei:

$A_a = Vi * C_{al} * Qe$ în care: (3.10)

Aa – anuitatea sau amortizarea anuală;
Vi – valoarea de intrare sau valoarea amortizabilă;
Q_n – volumul prestaţiilor fizice normate;
Q_e – volumul prestaţiilor fizice efective.

Duratele de amortizare din contabilitate, stabilite potrivit politicilor contabile, pot fi diferite de duratele de amortizare utilizate de entități pentru scopuri fiscale.

Potrivit prevederilor fiscale din ţara noastră, "regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul construcţiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al maşinilor, uneltelor şi instalaţiilor, precum şi pentru computere şi echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;

c) în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă."[1]

Metodele de amortizare folosite trebuie să reflecte modul în care beneficiile economice viitoare ale unui activ se aşteaptă să fie consumate de entitate.

Metoda de amortizare se aplică de o manieră consecventă pentru toate activele de aceeaşi natură şi având condiţii de utilizare identice, în funcţie de politica contabilă adoptată.

Metoda de amortizare se poate modifica doar atunci când aceasta este determinată de o eroare în estimarea modului de consumare a beneficiilor aferente respectivei imobilizări corporale.[2]

Evidenţa în contabilitate a amortizării imobilizărilor se realizează separat pentru cele necorporale şi pentru cele corporale, cu ajutorul conturilor:

- 280 "Amortizări privind imobilizările necorporale", cont de pasiv, care înregistrează în credit valoarea amortizării imobilizărilor necorporale (**6811**), iar în debit, amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale scoase din evidenţă (**201, 203, 205, 206, 207, 208**). Soldul contului reflectă amortizarea calculată pentru imobilizările necorporale.

---

[1] ∴ Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015, cu modificările şi completările ulterioare, Titlul II *Impozitul pe profit*, art. 28, alin. (5)

[2] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 240, alin. (4)

Contul 280 se dezvoltă pe mai multe conturi sintetice de gradul II, pentru a asigura evidenţa amortizării calculate pe fiecare fel de imobilizare necorporală, şi anume:

- 2801 "Amortizarea cheltuielilor de constituire";
- 2803 "Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare";
- 2805 "Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare";
- 2806 "Amortizarea activelor necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale";
- 2807 "Amortizarea fondului comercial";
- 2808 "Amortizarea altor imobilizări necorporale".

- 281 "Amortizări privind imobilizările corporale", cont de pasiv, cu funcţiune asemănătoare contului 280. Funcţiunea completă a contului 281 se prezintă astfel:

Debit — **281 "Amortizări privind imobilizările corporale"** — **Credit**

211, 212, 213, 214, 215, 216, 217	- Valoarea amortizării imobilizărilor corporale scoase din evidenţă	- Cheltuielile aferente amortizării imobilizărilor corporale	**681**
212, 213	- Valoarea investiţiilor efectuate de chiriaşi la imobilizările corporale primite cu chirie, amortizate integral, restituite proprietarului	- Valoarea amortizării investiţiilor efectuate de chiriaşi la imobilizările corporale primite cu chirie şi restituite proprietarului	**212, 213, 214**
212, 215, 216, 217	- Valoarea amortizării imobilizărilor corporale, eliminată cu ocazia reevaluării, din valoarea contabilă brută a acestora	- Ajustarea amortizării cumulate înregistrate până la data reevaluării imobilizării corporale, atunci când reevaluarea se efectuează prin aplicarea unui indice	**105**
SFC	**Amortizarea calculată pentru imobilizările corporale**		

Contul 281 se dezvoltă pe mai multe conturi sintetice de gradul II, pentru a asigura evidenţa amortizării calculate pe fiecare categorie de imobilizare corporală, şi anume:

- 2811 "Amortizarea amenajărilor de terenuri";
- 2812 "Amortizarea construcţiilor";
- 2813 "Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport";
- 2814 "Amortizarea altor imobilizări corporale";
- 2815 "Amortizarea investiţiilor imobiliare";
- 2816 "Amortizarea activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale";
- 2817 "Amortizarea activelor biologice productive".

Remarcă: *Exemple de înregistrare a amortizării imobilizărilor corporale şi necorporale au fost prezentate la "Contabilitatea imobilizărilor necorporale" şi "Contabilitatea imobilizărilor corporale".*

3.9. Contabilitatea imobilizărilor financiare

Entităţile care deţin un capital excedentar pot să-l utilizeze în operaţiuni financiare prin plasarea lui în activitatea altor firme, care au nevoie de resurse de finanţare suplimentare pentru dezvoltare. Motivaţia care stă la baza deciziei de participare a unei societăţi la finanţarea activităţii investiţionale sau de exploatare a alteia, o constituie venitul financiar obţinut din investirea capitalului (dividend sau dobândă), unele avantaje în cooperare sau, chiar, exercitarea unui control ori a unei influenţe semnificative asupra entităţii finanţate.

Imobilizările financiare îmbracă, de regulă, forma investiţiilor financiare în acţiuni şi obligaţiuni, dar se pot regăsi şi sub forma depozitelor bancare sau a creanţelor financiare exigibile într-o perioadă mai mare de un an. Aceste imobilizări nu sunt supuse amortizării deoarece nu înregistrează deprecieri ireversibile, dar pot să suporte pierderi reversibile de valoare.

În categoria imobilizărilor financiare se cuprind:

- acţiunile deţinute la entităţile afiliate;
- împrumuturile acordate entităților afiliate;
- acțiunile deținute la entități asociate și entități controlate în comun;
- împrumuturile acordate entităților asociate și entităților controlate în comun;
- alte investiții deținute ca imobilizări și
- alte împrumuturi.

Acţiunile deţinute la entităţile afiliate reprezintă drepturile deţinute de o entitate în capitalul altor societăţi, a căror deţinere pe o perioadă îndelungată este considerată utilă acesteia (permit exercitarea unui control asupra societăţii emitente). Controlul reprezintă capacitatea de a conduce politicile financiare şi operaţionale ale unei societăţi, pentru a obţine beneficii din activitatea acesteia. Poziţia de control apare atunci când cumpărătorul deţine un anumit procent din totalul titlurilor emise (de regulă, peste 50%). Dacă o entitate deţine controlul asupra unei alte societăţi, aceasta din urmă este filială pentru entitatea care deţine controlul. Titlurile deţinute la entităţile afiliate asigură deţinătorului şi realizarea unui venit financiar sub forma dividendelor, dacă emitentul obţine profit.

Interesele de participare se referă la drepturile în capitalul altor entităţi, reprezentate sau nu prin titluri, care, prin crearea unei legături durabile cu aceste unităţi, sunt destinate să contribuie la activităţile entităţii deţinătoare. Deţinerea unei părţi din capitalul unei alte entităţi reprezintă un interes de participare, dacă depăşeşte un prag procentual de 20%. Acestea mai sunt cunoscute şi sub denumirea de *investiţii în entităţi asociate* întrucât oferă posibilitatea exercitării unei influenţe semnificative în gestiunea societăţii finanţate. *Controlul comun* se referă la controlul partajat asupra

unei entități, stabilit prin contract, care apare doar atunci când deciziile legate de activitățile relevante necesită acordul unanim al părților care dețin controlul comun.[1]

Împrumuturile acordate entităţilor afiliate, entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun reprezintă drepturile care decurg din acordarea unor împrumuturi pe termen mai mare de un an entităţilor afiliate sau la care se deţin interese de participare. Aceste creanţe imobilizate au la bază contractele încheiate între cele două părţi pentru care entitatea finanţatoare percepe dobânzi, potrivit legii. "Entităţile care au evidenţiate în contul de creanţe imobilizate creanţe imobilizate cu scadenţa mai mare de un an, vor prezenta în bilanţ, la imobilizări financiare, numai partea cu scadenţa mai mare de 12 luni, diferenţa urmând a fi reflectată la creanţe".[2]

Alte investiţii deţinute ca imobilizări sunt reprezentate de alte titluri de valoare pe care entitatea le deţine pe termen lung, în scopul realizării de profituri sau în alte scopuri. De asemenea, în categoria altor investiții deținute ca imobilizări se evidențiază distinct certificatele de emisii de gaze cu efect de seră cumpărate cu scopul obținerii de profit pe termen lung, precum și certificatele verzi.[3]

Un ***certificat de emisii de gaze cu efect de seră*** conferă dreptul de a emite o tonă de dioxid de carbon echivalent, într-o perioadă definită. Certificatele sunt emise în baza unui sistem al Uniunii Europene legat de reducerea poluării. Ele sunt alocate fiecărui stat membru, după ce guvernul acestuia stabileşte niveluri maxime naţionale pentru emisiile de gaze şi alocă niveluri maxime pentru operatorii industriali. Certificatele emise în baza acestor alocări pot fi tranzacționate.[4]

Certificatele verzi amânate (A se revedea şi *Contabilitatea certificatelor verzi)* sunt titluri de valoare care atestă producerea unei cantităţi de energie electrică din surse regenerabile, dar a căror tranzacţionare este amânată pentru o anumită perioadă.[5]

În categoria **altor împrumuturi** de natura creanţelor imobilizate se includ garanţiile, depozitele şi cauţiunile depuse de entitate la terţi, precum şi obligaţiunile achiziţionate cu ocazia emisiunilor de obligaţiuni efectuate de terţi, care urmează a fi deţinute pe o perioadă mai mare de un an.

Evidenţa imobilizărilor financiare se asigură cu ajutorul următoarelor conturi:

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 523, alin. (3)

[2] Idem, punctul 265, alin. (3)

[3] Ibidem, punctul 264, alin. (4)

[4] Pentru detalii a se consulta Beţianu, L., *Calitate totală în contabilitate mediului*, Editura Universităţii "Alexandru Ioan Cuza", Iaşi, 2008, pp. 247-297

[5] ∴ Legea nr. 23/14.03.2014 pentru aprobarea Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr. 57/2013 privind modificarea şi completarea Legii nr. 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 184/14.03.2014, art. 1, punctul 5

-261 "Acţiuni deţinute la entităţile afiliate", cont de activ, care înregistrează în debit valoarea titlurilor de participare achiziţionate sau aduse ca aport în natură la capital de către acţionari/asociaţi, iar în credit valoarea titlurilor de participare cedate. Soldul debitor reflectă participaţiile deţinute. Funcţiunea completă a contului 261 se prezintă astfel:

Debit	**261 "Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"**		**Credit**
512, 531, 269	- Valoarea acţiunilor dobândite prin achiziţie	- Cheltuielile privind valoarea acţiunilor deţinute la entităţile afiliate, cedate	664
205, 208, 211, 212, 213, 214, 371, 411	- Valoarea acţiunilor dobândite prin aport, potrivit legii, la capitalul social al entităţilor afiliate		
768	- Diferenţa dintre valoarea acţiunilor dobândite şi valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităţilor afiliate		
768	- Diferenţa dintre valoarea acţiunilor dobândite şi valoarea creanţelor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităţilor afiliate		
758	- Diferenţa dintre valoarea acţiunilor dobândite şi valoarea mărfurilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităţilor afiliate		
106	- Valoarea acţiunilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităţilor afiliate la care se deţin participaţii, prin încorporarea rezervelor		
768	- Valoarea acţiunilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităţilor afiliate la care se deţin participaţii, prin încorporarea beneficiilor, precum şi cele primite fără plată, potrivit legii		
		Valoarea acţiunilor deţinute la entităţile afiliate	**SFD**

-262 "Acţiuni deţinute la entităţi asociate";

-263 "Acțiuni deținute la entități controlate în comun", a căror funcţiune este similară contului 261, cu menţiunea că în creditul acestor conturi se mai înregistrează şi costul de achiziție al participațiilor evaluate la consolidare prin metoda punerii în echivalență (264);

Acțiunile primite de entitate ca urmare a încorporării rezervelor sau a primelor de capital, în capitalul social al societății la care sunt deținute participațiile, se evidenţiază în contabilitate pe seama conturilor de active corespunzătoare naturii participației deținute, respectiv de rezerve (contul 106 "Rezerve"). La cedarea

acțiunilor respective, contravaloarea rezervelor corespunzătoare se transferă la venituri (articol contabil 106 "Rezerve" = 768 "Alte venituri financiare").

-264 "Titluri puse în echivalență"[1];

-265 "Alte titluri imobilizate" asigură evidența altor titluri de valoare deținute pe o perioadă îndelungată, în capitalul social al altor entități diferite de entitățile afiliate, entitățile asociate și entitățile controlate în comun. Funcțiunea sa este similară contului 261;

Acțiunile și alte imobilizări financiare primite fără plată, potrivit legii, se evidențiază în conturile de active și venituri (contul 768 "Alte venituri financiare").

-266 "Cerificate verzi amânate", cont de activ, ține evidența certificatelor verzi a căror tranzacționare este amânată, potrivit legii. În debitul contului se înregistrează valoarea certificatelor verzi pentru care se constată dreptul de a le primi, dar a căror tranzacționare este amânată, potrivit legii **(472)**, iar în credit valoarea certificatelor verzi primite admise la tranzacționare **(507)**. Soldul debitor al contului reflectă valoarea certificatelor verzi a căror tranzacționare este amânată, potrivit legii;

Remarcă: *Începând cu data de 1 aprilie 2017 tratamentul contabil al certificatelor verzi se modifică conform alin. (3) - (6).*

(3) Certificatele verzi evidențiate în contul 507 "Certificate verzi" primite la data de 1 aprilie 2017 au tratamentul contabil prevăzut până la intrarea în vigoare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 24/2017 privind modificarea și completarea Legii nr. 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie și pentru modificarea unor acte normative.

(4) Certificatele verzi primite, inclusiv cele amânate de la tranzacționare, după data de 1 aprilie 2017 se evidențiază numeric extracontabil în contul 804 "Certificate verzi".

(5) Certificatele verzi evidențiate în contul 804 "Certificate verzi" se recunosc la venituri în contul 768 "Alte venituri financiare", la momentul tranzacționării acestora.

(6) Certificatele verzi amânate de la tranzacționare și existente la data de 1 aprilie 2017 în soldul contului 266 "Certificate verzi amânate", respectiv 472 "Venituri înregistrate în avans"/analitic distinct, se evidențiază numeric în debitul contului 804 "Certificate verzi" și concomitent se efectuează operațiunea de stornare a contravalorii acestora (articol contabil 472 "Venituri înregistrate în avans"/analitic distinct = 266 "Certificate verzi amânate").[2]

---

[1] Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate

[2] ∴ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 895/16.06.2017 pentru aprobarea Sistemului de Raportare contabilă la 30 iunie 2017 a operatorilor economici, precum și pentru reglementarea unor aspecte contabile*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 463/21.06.2017

-267 "Creanţe imobilizate" cont de activ care se debitează cu valoarea împrumuturilor acordate şi a dobânzilor de încasat pentru acestea şi se creditează cu valoarea creanţelor imobilizate şi a dobânzilor aferente încasate. Soldul debitor reflectă creanţele imobilizate de recuperat. Funcţiunea completă a contului se prezintă astfel:

Debit	267 "Creanţe imobilizate"		Credit
5121	- Sumele plătite reprezentând valoarea împrumuturilor acordate altor entităţi	- Valoarea împrumuturilor restituite de terţi	512
766	- Dobânzile aferente creanţelor imobilizate	- Dobânzile încasate, aferente creanţelor imobilizate	512
411	- Valoarea garanţiilor depuse la terţi	- Valoarea garanţiilor restituite de terţi	512
512, 462	- Sumele plătite sau de plătit, reprezentând valoarea obligaţiunilor achiziţionate cu ocazia emisiunilor de obligaţiuni efectuate de terţi, care urmează a fi deţinute pe o perioadă mai mare de un an	- Creanţa reprezentând ratele aferente leasingului financiar	411
		- Valoarea pierderilor din creanţe imobilizate	663
		- Diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente împrumuturilor acordate, rezultate în urma evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau în urma încasării creanţelor	665
765	- Diferenţele favorabile de curs valutar, aferente împrumuturilor acordate în valută şi depozitelor constituite în valută, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	- Diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente depozitelor constituite în valută, rezultate în urma evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia lichidării lor	665
768	- Diferenţele favorabile aferente creanţelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	- Diferenţele nefavorabile aferente creanţelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	668
		Valoarea împrumuturilor acordate şi a altor creanţe imobilizate	**SFD**

Contul 267 se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 2671 "Sume datorate de entităţile afiliate";
- 2672 "Dobânda aferentă sumelor datorate de entităţile afiliate";
- 2673 "Creanțe față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun";
- 2674 "Dobânda aferentă creanțelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun";
- 2675 "Împrumuturi acordate pe termen lung";
- 2676 "Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung";
- 2677 "Obligaţiuni achiziţionate cu ocazia emisiunilor efectuate de terţi";

- 2678 "Alte creanţe imobilizate";
- 2679 "Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate".

-269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare", cont de pasiv care înregistrează în credit sumele datorate pentru achiziţionarea de imobilizări financiare (**261, 262, 263, 265**) şi diferenţele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a datoriilor în valută reprezentând vărsăminte de efectuat pentru imobilizările financiare (**665**), iar în debit sumele plătite pentru imobilizări financiare (**512, 531**) şi diferenţele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării datoriilor în valută, reprezentând vărsăminte de efectuat pentru imobilizările financiare, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau în urma achitării acestora (**765**). Soldul creditor reflectă sumele datorate pentru imobilizări financiare.

Contul 269 se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 2691 "Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate";
- 2692 "Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități asociate";
- 2693 "Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități controlate în comun";
- 2695 "Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare".

Exemple:[1] **I)** Cu ocazia majorării capitalului social al unei filiale "A" din cadrul grupului se achiziţionează 15.000 de acţiuni la un preţ de 3 lei/buc. Capitalul social al filialei, în urma majorării, este format din 100.000 acţiuni. Înaintea majorării capitalului social, societatea cumpărătoare deţinea 40.000 acţiuni ale filialei. În schimbul acţiunilor primite societatea achizitoare depune ca aport un teren cu valoare contabilă de 25.000 lei pentru 10.000 acţiuni, în momentul achiziţiei, şi virează în termen de 30 de zile 15.000 lei pentru 5.000 acţiuni.

În contabilitate se înregistrează operaţiunile:

1) Cumpărarea titlurilor de participare, cu evidenţierea rezervei apărute şi a datoriilor de achitat pentru aportul în lichidităţi:

-Valoarea acţiunilor primite pentru aportul în natură:

10.000 acţ. * 3lei/buc. =	30.000 lei;
-Valoarea contabilă a terenului aportat:	25.000 lei;
-Venit constatat la achiziţia titlurilor	5.000 lei:

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2011, pp. 145-148

1.	261 "Acţiuni deţinute la entităţile afiliate" / Filiala "A"	=	%	45.000	-
			2111 "Terenuri"		25.000
			768 "Alte venituri financiare"		5.000
			2691 "Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate"		15.000

2) Virarea sumei de 15.000 lei reprezentând contravaloarea celor 5.000 de acţiuni neachitate:

2.	2691 "Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	15.000	15.000

3) După închiderea exerciţiului financiar şi aprobarea repartizării profitului net al filialei de către adunarea generală a acţionarilor se evidenţiază dividendele nete cuvenite (pentru cele 55.000 acţiuni deţinute) în valoare de 16.500 lei, din care suma de 15.000 lei este convertită în 5.000 de titluri, iar diferenţa urmează să se încaseze prin virament:

3.	4511 "Decontări între entităţile afiliate" / Filiala "A"	=	7611 "Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate"	1.500	1.500
	şi concomitent				
	261 "Acţiuni deţinute la entităţile afiliate" / Filiala "A"	=	768 "Alte venituri financiare"	15.000	15.000

4) Încasarea prin virament a dividendelor nete neconvertite în titluri de la filiala "A":

4.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	4511 " Decontări între entităţile afiliate" / Filiala "A"	1.500	1.500

5) Cu ocazia inventarierii de la sfârşitul unui exerciţiu financiar se constată că valoarea de piaţă a titlurilor deţinute de la filiala "A" este de 2,8 lei/buc., rezultând o depreciere a titlurilor deţinute de 12.000 lei [60.000 acţiuni * (3 – 2,8) lei/buc], pentru care se constituie ajustarea necesară:

5.	6863 "Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	=	2961 "Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate"	12.000	12.000

6) Ulterior, acţiunile deţinute de la filiala "A" se vând unui terţ la un preţ de 2,75 lei/buc:

a) înregistrarea vânzării titlurilor: 60.000 acţ. * 2,75 lei/buc. = 165.000 lei:

6a.	461 "Debitori diverşi"	=	7641 "Venituri din imobilizări financiare cedate"	165.000	165.000

b) scoaterea din evidenţă a titlurilor vândute (valoarea contabilă a acţiunilor deţinute: 60.000 acţiuni * 3lei/buc. = 180.000 lei):

6b.	6641 "Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate"	=	261 "Acţiuni deţinute la entităţile afiliate" / Filiala "A"	180.000	180.000

c) anularea ajustării existente, rămasă fără obiect ca urmarea a vânzării titlurilor:

6c.	2961 "Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate"	=	7863 "Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	12.000	12.000

II) Se acordă, la 1.04.N., unei entităţi asociate un împrumut de 50.000 lei pe o perioadă de 2 ani. Dobânda anuală prevăzută în contractul de împrumut este de 6 % şi se încasează la sfârşitul fiecărui an de creditare.

În contabilitate se înregistrează operaţiunile:

În exercițiul N

1) Acordarea împrumutului

1.	2673 "Creanțe față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	50.000	50.000

2) La sfârşitul exerciţiului se evidenţiază dobânda aferentă perioadei:

$$\text{Dobânda}_{1.04\text{-}31.12.N} = \frac{\textit{Valoare imprumut} * \textit{Rata dobanzii} * \textit{Nr. luni}}{100 * 12} =$$

$$\frac{50.000 * 6 * 9}{100 * 12} = 2.250 \text{ lei.}$$

2.	2674 "Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare"	=	766 "Venituri din dobânzi"	2.250	2.250

În exercițiul N+1

1) Se înregistrează dobânda de încasat pe perioada 1.01 – 31.03.N+1.

$$\text{Dobânda}_{1.01\text{-}31.03.N+1} = \frac{50.000 * 6 * 3}{100 * 12} = 750 \text{ lei.}$$

1.	2674 "Dobânda aferentă creanțelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun"	=	766 "Venituri din dobânzi"	750	750

2) Încasarea dobânzii aferente primului an de creditare

2.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	2674 "Dobânda aferentă creanţelor faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun"	3.000	3.000

3) La sfârşitul exerciţiului se evidenţiază dobânda aferentă perioadei 1.04. – 31.12.N+1, 2.250 lei:

3.	2674 "Dobânda aferentă creanţelor faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun"	=	766 "Venituri din dobânzi"	2.250	2.250

În exerciţiul N+2

1) Se restituie de către societatea creditată valoarea împrumutului acordat şi se achită dobânda aferentă ultimului an de creditare.

1.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	%	53.000	-
			2673 "Creanţe faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun"		50.000
			2674 "Dobânda aferentă creanţelor faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun"		2.250
			766 "Venituri din dobânzi"		750

3.10. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor

Anumite imobilizări din dotarea unei entităţi pot înregistra deprecieri cu caracter temporar, reversibile. Acestea se stabilesc cu ocazia inventarierii şi determină, potrivit principiului prudenţei în evaluare, constituirea de ajustări la sfârşitul exerciţiului.

Ajustările pentru deprecierea imobilizărilor au ca scop compensarea pierderilor reversibile de valoare, iar ca mărime reprezintă diferenţa între valoarea de intrare/valoarea netă contabilă (mai mare) şi valoarea justă stabilită cu ocazia inventarierii. Asemenea ajustări se constituie, de regulă, pentru imobilizările neamortizabile (terenuri şi imobilizări financiare), dar nu este exclusă constituirea de ajustări şi pentru imobilizări amortizabile, atunci când acestea suportă deprecieri, care sunt apreciate ca reversibile.

În perioadele următoare, la sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar, ajustările constituite anterior se analizează şi se regularizează în funcţie de valoarea justă:

- dacă deprecierea constatată este superioară ajustării existente, aceasta se suplimentează;

- dacă deprecierea este inferioară ajustării constituite, ajustarea se diminuează prin virarea la venituri;

- dacă ajustarea rămâne fără obiect (în situaţia ieşirii imobilizărilor pentru care s-au constituit ajustări pentru depreciere sau atunci când valoarea de inventar este mai mare sau egală în raport cu valoarea de intrare), ajustarea constituită se anulează prin virarea la venituri.

Imobilizările trebuie să facă obiectul ajustărilor de valoare, astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuibilă acestora la data bilanţului.

Evidenţa operaţiilor privind constituirile şi reluările de ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor se asigură cu ajutorul următoarelor conturi:

290 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale", dezvoltat pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 2903 "Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare";
- 2905 "Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare";
- 2906 "Ajustări pentru deprecierea activelor necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale";
- 2908 "Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale".

291 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale", dezvoltat pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 2911 "Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri";
- 2912 "Ajustări pentru deprecierea construcţiilor";
- 2913 "Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor şi mijloacelor de transport";
- 2914 "Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale";
- 2915 "Ajustări pentru deprecierea investiţiilor imobiliare";
- 2916 "Ajustări pentru deprecierea activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale";
- 2917 "Ajustări pentru deprecierea activelor biologice productive".

293 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie", dezvoltat pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 2931 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuţie";
- 2935 "Ajustări pentru deprecierea investiţiilor imobiliare în curs de execuţie".

296 "Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare", dezvoltat pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 2961 "Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate";
- 2962 "Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun";

- 2963 "Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate";
- 2964 "Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entităţile afiliate";
- 2965 "Ajustări pentru pierderea de valoare a creanţelor faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun";
- 2966 "Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung";
- 2968 "Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanţe imobilizate".

Toate conturile prezentate anterior sunt de pasiv şi înregistrează în credit sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor privind deprecierea imobilizărilor **(681/686)**, iar în debit valoarea ajustărilor diminuate sau anulate **(781/786)**. Soldurile creditoare ale conturilor reflectă valoarea ajustările pentru deprecierea imobilizărilor existente.

Exemplu:[1] **I)** Cu ocazia inventarierii anuale de la sfârşitul exerciţiului N o societate constată următoarele:

1) un teren cu destinaţie sportivă cu valoarea contabilă de 50.000 lei are o valoare de inventar de 35.000 lei, ca urmare a construirii unei căi de comunicaţie în apropierea acestuia;
2) un pachet de 1.000 acţiuni, reprezentând imobilizări financiare sub forma acţiunilor deţinute la entităţile asociate, achiziţionate la un preţ de 5 lei/buc., are o valoare de inventar de 4,90 lei/buc; pentru titlurile respective există constituită o ajustare pentru depreciere în valoare de 250 lei;
3) în cursul exerciţiului N-1 a fost acordat unui terţ un împrumut de 50.000 lei pe o perioadă de 2 ani, cu scadenţa de rambursare pe 31.03. N+1.; dobânda anuală prevăzută în contractul de împrumut este de 6 % şi ar trebui să se încaseze la sfârşitul fiecărui an de creditare; entitatea beneficiară a împrumutului a intrat în stare de lichidare judiciară (faliment), iar societatea finanţatoare estimează că în urma lichidării va putea recupera doar jumătate din valoarea împrumutului acordat.

În contabilitate se înregistrează operaţiunile:

1) Constituirea ajustării pentru deprecierea înregistrată de terenul sportiv

1.	6813 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor"	=	2911 "Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri"	15.000	15.000

2) Diminuarea ajustării pentru interesele de participare deţinute, la nivelul necesarului.

- valoare contabilă: 1.000 acţiuni * 5 lei/buc. = 5.000 lei;
- valoare de inventar: 1.000 acţiuni * 4,9 lei/buc. = <u>4.900 lei;</u>

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediţia a II-a, revizuită şi adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2016, pp. 391-393

- depreciere (ajustare necesară): 100 lei;
- ajustare existentă: 250 lei;
- diminuare ajustare: 150 lei.

2.	2962 "Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entități asociate și entități controlate în comun"	=	7863 "Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	150	150

3) Constituirea ajustării pentru partea din valoarea împrumutului care se estimează că nu se va recupera, ca urmare a falimentului societăţii finanţate 50.000 lei * 50% = 25.000 lei.

1.	6863 "Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	=	2966 "Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung"	25.000	25.000

II) În cursul exerciţiului N+1 se înregistrează operaţiile:

1) Se vinde terenul sportiv unui terţ pentru suma de 100.000 lei, în vederea construirii unui complex comercial:

a) vânzarea propriu-zisă

a.	461 "Debitori diverşi"	=	%	119.000	-
			7583 "Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"		100.000
			4427 "TVA colectată"		19.000

b) scoaterea din evidenţă a terenului vândut, la nivelul valorii contabile

b.	6583 "Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"	=	2111 "Terenuri"	50.000	50.000

c) anularea ajustării rămasă fără obiect

c.	2911 "Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri"	=	7813 "Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"	15.000	15.000

2) Cu ocazia lichidării activelor de la societatea beneficiară a împrumutului acordat de societate se recuperează suma de 30.000 lei.

a) înregistrarea sumei încasate, cu evidenţierea părţii din împrumut care nu a putut fi recuperată:

2a.	%	=	2673 "Creanţe legate de interesele de participare"	-	50.000
	5121 "Conturi la bănci în lei"			30.000	
	663 "Pierderi din creanţe legate de participaţii"			20.000	

b) anularea ajustării rămasă fără obiect

2b.	2966 "Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung"	=	7863 "Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	25.000	25.000

III) La sfârşitul exerciţiului financiar N+1, cu ocazia inventarierii şi evaluării acţiunilor deţinute la entităţile asociate se constată că valoare de piaţă a acestora este de 4,85 lei/buc.:

- valoare contabilă: 1.000 acţiuni * 5 lei/buc. = 5.000 lei;
- valoare de inventar: 1.000 acţiuni * 4,85 lei/buc. = 4.850 lei;
- depreciere (ajustare necesară): 150 lei;
- ajustare existentă: 100 lei;

suplimentare ajustare: 50 lei.

1.	6863 "Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	=	2962 "Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entități asociate și entități controlate în comun"	50	50

1) Ajustările pentru deprecierea imobilizărilor sunt elemente rectificative care corectează valoarea de bilanţ a activelor fixe, prin scăderea lor din valoarea contabilă sau valoarea netă contabilă (valoare contabilă – amortizare cumulată), după caz;

*2) Sunt elemente de natura imobilizărilor corporale care deşi se află în folosinţa entităţii nu sunt proprietatea acesteia şi nu figurează în bilanţ. Este şi imobilizărilor corporale luate cu chirie, temporar, de la alte unităţi, care sunt evidenţiate în contul în afara bilanţului **8031 "Imobilizări corporale luate cu chirie sau în baza altor contracte similare".** În debitul contului se înregistrează, pe baza contractelor sau proceselor verbale de închiriere, valoarea de inventar a imobilizărilor corporale respective luate cu chirie, iar în credit, valoarea aceloraşi imobilizări corporale restituite proprietarilor pe baza proceselor-verbale de predare. Soldul contului reflectă valoarea de inventar a imobilizărilor corporale luate cu chirie, aflate în entitate la un moment dat.*

*3) Evidența sumelor datorate pentru imobilizărilor primite în leasing operațional, pentru bunurile luate în locație sau cu chirie, pentru care nu se recunoaşte o imobilizare necorporală se asigură prin contul special **8036 "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate".** În debitul contului se înregistrează sumele reprezentând redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate, iar în credit, valoarea datoriilor de acest gen, efectiv plătite de către entitate. Soldul contului reprezintă contravaloarea redevențelor, locațiilor de gestiune, chiriilor și altor datorii asimilate pe care entitatea le are de plătit la un moment dat;*

*4) Dobânzile de plătit, corespunzătoare contractelor de leasing și altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare sunt reflectate prin contul special **8051***

"Dobânzi de plătit". *În debitul contului este evidențiată valoarea dobânzilor de plătit corespunzătoare contractelor de leasing și altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare, iar în credit, cele aferente perioadei în curs, trecute pe cheltuieli. Soldul contului reprezintă valoarea dobânzilor de plătit corespunzătoare contractelor de leasing și altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare.*

5) Evidența bunurilor proprietate publică primite în administrare, concesiune și cu chirie de către regii autonome, societăți/companii naționale, societăți, precum și a bunurilor din domeniul privat al statului, care nu îndeplinesc condițiile de recunoaștere ca active se asigură cu ajutorul contului ***8038 "Bunuri primite în administrare, concesiune, cu chirie și alte bunuri similare".*** *În debitul contului 8038 se înregistrează valoarea bunurilor proprietate publică primite în administrare, concesiune și cu chirie de către regii autonome, societăți/companii naționale, societăți, precum și a bunurilor din domeniul privat al statului, care nu îndeplinesc condițiile de recunoaștere ca active, iar în credit, valoarea celor restituite. Soldul contului reprezintă valoarea bunurilor proprietate publică primite în administrare, concesiune și cu chirie de către regii autonome, societăți/companii naționale, societăți, precum și a bunurilor din domeniul privat al statului, care nu îndeplinesc condițiile de recunoaștere ca active, existente în entitate la un moment dat.*

Capitolul 4 CONTABILITATEA PRINCIPALELOR OPERAŢII PRIVIND CICLUL DE FINANŢARE

Activitatea de finanţare este reprezentată de ansamblul operaţiilor desfăşurate de o entitate pentru procurarea resurselor necesare realizării în condiţii normale a obiectului de activitate.

4.1. Conceptul şi formele de manifestare ale finanţării

Desfăşurarea oricărei activităţi este condiţionată de existenţa şi utilizarea anumitor mijloace economice specifice (sub formă materială şi bănească), determinate de particularităţile obiectului de activitate. Sursa de provenienţă a mijloacelor economice, ce dau conţinut activului bilanţier, o constituie capitalul.

"În contextul globalizării şi liberei circulații a capitalului, acest factor de producție poate constitui un instrument eficace pentru implementarea unor politici globale, care să vizeze îmbunătățirea condițiilor sociale şi de mediu înconjurător."[1]

Capitalul reprezintă o categorie economică care include totalitatea surselor de finanţare stabile, care prin asociere cu ceilalţi factori de producţie (natura şi munca) participă la realizarea de noi bunuri economice, în scopul de a obţine profit. Capitalul are un caracter stabil, în sensul că asigură finanţarea activităţii entităţii pe o perioadă mai mare de un an, motiv pentru care se foloseşte noţiunea de capital permanent.

Din punct de vedere al sursei de finanţare, capitalul îmbracă două forme distincte şi anume:

- capital propriu;
- capital străin.

Capitalul propriu reprezintă resursa de finanţare proprie, destinată pentru procurarea activelor entităţii pe o durată nedeterminată. Acesta este dobândit prin aportul proprietarilor, prin autofinanţare sau din alte surse.

Capitalul străin (împrumutat sau atras) reflectă rezultatul finanţării străine a bunurilor care formează averea entităţii, pentru care aceasta trebuie să îndeplinească o anumită prestaţie sau să dea un echivalent valoric. În structura capitalului străin se includ toate datoriile entităţii faţă de terţi, pe termen lung sau scurt. În categoria capitalurilor permanente, reflectate cu ajutorul conturilor din clasa de capitaluri, sunt reflectate numai datoriile a căror scadenţă de decontare este mai mare de un an. Datoriile entităţii pe termen scurt sunt reflectate cu ajutorul conturilor de terţi, în marea lor majoritate, şi de trezorerie.

---

[1] Carp, M., *Impactul politicii de finanțare asupra dezvoltării durabile a întreprinderii. O abordare financiar-contabilă*, Ed. Universității "Alexandru Ioan Cuza" Iaşi, 2013, p. 51

Pentru a-şi asigura independenţa financiară o entitate trebuie să asigure următoarea corelaţie între cele două forme ale capitalului.

CAPITAL PROPRIU ≥ CAPITAL STRĂIN

Respectarea acestei proporţii asigură entităţii posibilitatea de a-şi onora în orice moment obligaţiile faţă de terţi.

În funcţie de provenienţa şi apartenenţa lor, capitalurile permanente pot fi structurate în următoarele componente:

Capitalul, care este reprezentat de:

- capitalul social, specific societăţilor;
- patrimoniul regiei, constituit din resursele aflate la dispoziţia regiilor autonome;
- patrimoniul public, pus la dispoziţie de către stat la înfiinţarea societăţilor şi companiilor naţionale;
- patrimoniul privat;
- patrimoniul institutelor naţionale de cercetare-dezvoltare;
- alte elemente de capital propriu;
- primele de capital;

Rezervele asimilate capitalurilor, formate din:

- rezervele din reevaluare;
- rezervele legale;
- rezervele statutare sau contractuale;
- alte rezerve.

Acţiunile proprii sunt titluri de capital răscumpărate, care au fost emise la o dată anterioară, cu ocazia înfiinţării sau a majorărilor de capital social pe parcursul funcţionării;

Rezultatele financiare, constituite din profitul sau pierderea exerciţiului curent şi de profitul sau pierderea exerciţiilor anterioare (rezultat reportat);

Câştiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii;

Provizioanele asimilate capitalului, concretizate în provizioane pentru riscuri şi cheltuieli;

Împrumuturi şi datorii asimilate, reprezentate de:

- împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni;
- credite bancare pe termen lung;
- datorii privind imobilizările financiare;
- alte împrumuturi şi datorii asimilate;
- dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate.

"Structurarea elementelor de finanţare a activităţii întreprinderii, din perspectivă financiar-contabilă, suportă tratamente uşor nuanţate în funcţie de normele care reglementează arealul economic analizat, toate, însă, fiind aplicate în scopul

elaborării și comunicării unor informații care să surprindă cât mai fidel imaginea companiilor în ceea ce privește poziția și performanțele financiare."[1]

Potrivit legislației contabile românești, capitalurile permanente sunt structurate în următoarele categorii:

- capitaluri proprii;
- provizioane;
- împrumuturi şi datorii asimilate pe termen lung.

4.2. Contabilitatea capitalurilor proprii

Capitalurile proprii reprezintă dreptul acționarilor asupra activelor unei entități, după deducerea tuturor datoriilor şi cuprind: aporturile de capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului financiar.

"Privite în evoluție, capitalurile proprii debutează în cadrul unei întreprinderi cu capitalul social – partea din capital pusă la dispoziția firmei de către acționari sau asociați. După primul ciclu de activitate, la valoarea inițială se adaugă noi elemente cum ar fi:

- profitul (pierderea) obținut(ă);
- eventualele rezerve constituite."[2]

La elaborarea situațiilor financiare, entitățile adoptă conceptul financiar de capital. Conform acestui concept, capitalul este sinonim cu activele nete sau cu valoarea capitalurilor proprii ale entității.[3]

4.2.1. Contabilitatea capitalului

Capitalul este reprezentat de capitalul social, patrimoniul regiei etc., în funcție de forma juridică a entității.

Capitalul social se constituie la înființarea societății, fiind o condiție a existenței şi funcționării acesteia. Acționarii sau asociații care dețin cote-părți din capitalul social, sunt considerați coproprietari ai averii societății. Ca mărime, capitalul social este egal cu valoarea nominală a acțiunilor şi părților sociale (titluri de capital) emise de o societate. Prin împărțirea capitalului social la numărul de titluri de capital se obține valoarea nominală a unui titlu.

---

[1] Carp, M., *Impactul politicii de finanțare asupra dezvoltării durabile a întreprinderii. O abordare financiar-contabilă*, Ed. Universității "Alexandru Ioan Cuza" Iaşi, 2013, p. 89

[2] Dicu, R., *Dimensiuni contabile şi financiare ale capitalului. Concept. Evaluare. Normalizare.* Ed. Tehnopress, 2015, Iaşi, p. 83

[3] *.*. *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale şi situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 409

"Bunurile de natura patrimoniului public, primite în administrare, nu se evidenţiază în conturi bilanţiere. La cedarea bunurilor respective, entităţile care au evidenţiate aceste bunuri în conturi de imobilizări, în corespondenţă cu contul 1016 "Patrimoniul public", scot din evidenţă imobilizările prin diminuarea patrimoniului public, cu aprobarea organelor competente."[1]

4.2.1.1. Contabilitatea constituirii capitalului social

În legătură cu capitalul social reflectat în contabilitatea societăţilor pot fi reţinute următoarele elemente de natură juridică şi financiară:[2]

Capitalul social al unei societăţi este stabilit în mod obligatoriu în actul constitutiv al societăţii (contractul de societate şi statut), iar orice modificare a lui implică modificarea corespunzătoare a acestor documente;

Ca mărime, capitalul social este diferit la înfiinţare în funcţie de forma juridică a societăţii şi anume:

- la societăţile în nume colectiv (SNC) şi în comandită simplă (SCS) nu sunt prevăzute în legislaţie limite minime ale capitalului social;
- la societăţile în comandită pe acţiuni (SCA), societăţile pe acţiuni (SA) şi societăţile cu răspundere limitată (SRL) sunt prevăzute limite minime ale capitalului social, fără respectarea cărora o societate nu se poate înfiinţa (200 lei la SRL[3] şi 90.000 lei, pentru SCA şi SA). Guvernul va putea modifica, cel mult o dată la 2 ani, valoarea minimă a capitalului social, ţinând seama de rata de schimb, astfel încât acest cuantum să reprezinte echivalentul în lei al sumei de 25.000 euro;[4]

Valoarea nominală a unei acţiuni nu va putea fi mai mică de 0,1 lei;[5]

Contractul de societate şi statutul societăţii trebuie să conţină informaţii referitoare la capitalul social subscris şi vărsat. Capitalul subscris trebuie să fie egal cu mărimea capitalului social înscris în documentele societăţii;

Capitalul social reprezintă baza de calcul a drepturilor acţionarilor şi asociaţilor în rezultatele obţinute de societate. În funcţie de cota de participare la capitalul social se stabileşte şi proporţia în care se vor distribui dividendele, dar şi cota de contribuţie la acoperirea pierderilor;

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 411

[2] Pântea, I.P., *Managementul contabilităţii româneşti*, vol. I, Ed. Intelcredo, Deva, 1998, pp. 85-86

[3] Şi se divide în părţi sociale egale, care nu pot fi mai mici de 10 lei (potrivit Legii nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1066 din 17 noiembrie 2004, cu modificările şi completările ulterioare, art. 11, alin. (1)

[4] ∴ Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, art. 10, alin. (1)

[5] ∴ Legea nr. 441/ 27.11.2006 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, şi a Legii nr. 26/1990 privind registrul comerţului, republicată, art. I pct. 41

Mărimea capitalului social influenţează mărimea rezervelor legale care se constituie din profitul brut al societăţilor;

Patrimoniul social constituie garanţia generală a creditorilor proveniţi din operaţiile economice şi financiare desfăşurate de entitate. Asociaţii în societatea în nume colectiv şi asociaţii comanditaţi în societatea în comandită simplă sau în comandită pe acţiuni răspund nelimitat şi solidar pentru obligaţiile sociale. Creditorii societăţii se vor îndrepta mai întâi împotriva acesteia pentru obligaţiile ei şi, numai dacă societatea nu le plăteşte în termen de cel mult 15 zile de la data punerii în întârziere, se vor putea îndrepta împotriva acestor asociaţi. Acţionarii, asociaţii comanditari, precum şi asociaţii în societatea cu răspundere limitată răspund numai până la concurenţa capitalului social subscris.[1]

La constituirea societăţilor capitalul social subscris şi vărsat corespunde unei anumite structuri a activelor entităţii, structură determinată de forma aportului la capital: în lichidităţi şi în natură.

Pe parcursul funcţionării societăţii mărimea capitalului social poate rămâne aceeaşi, în timp ce bunurile şi valorile care provin din acesta se pot transforma în alte mijloace economice. Deşi mărimea capitalului social poate rămâne neschimbată o perioadă îndelungată, la anumite intervale de timp pot interveni şi modificări în sensul majorării sau reducerii, cu implicaţii directe şi asupra mijloacelor economice.

Majorarea capitalului social poate avea loc pe următoarele căi:

1. prin noi aporturi în lichidităţi şi/sau în natură;
2. prin fuziunea societăţii cu alte persoane juridice (în cazul societăţii absorbante);
3. prin conversia datoriilor societăţii în titluri de capital;
4. prin încorporarea la capitalul social a altor elemente de capital propriu.

Primele trei modalităţi de majorare, cunoscute şi sub denumirea de creşterea capitalului social prin operaţii externe, conduc la creşterea concomitentă a mijloacelor economice aflate la dispoziţia societăţii şi a mărimii capitalurilor proprii. Ultima cale de majorare, denumită şi creşterea capitalului social prin operaţii interne, nu afectează nici mărimea mijloacelor economice şi nici pe cea a capitalurilor proprii, modificându-se numai structura capitalurilor proprii.

Reducerea capitalului social poate avea loc pe următoarele căi:

1. retragerea din societate a unor acţionari sau asociaţi;
2. răscumpărarea de pe piaţă a unui anumit număr de titluri de capital şi anularea acestora;
3. divizarea societăţii;
4. lichidarea societăţii.

[1] *.* Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, art. 3

"Scoaterea din evidenţă a unui bun care a constituit aport la capitalul social nu modifică capitalul social, cu excepţia situaţiilor prevăzute de legislaţia în vigoare. În toate cazurile de modificare a capitalului social, aceasta se efectuează în baza hotărârii adunării generale a acţionarilor, cu respectarea legislaţiei în vigoare."[1]

Remarcă: *Din punct de vedere practic, modificarea capitalului social al unei societăţi se poate realiza fie prin modificarea numărului de titluri de capital, fie prin modificarea valorii lor nominale.*

În contabilitate capitalul social se diferenţiază în capital social subscris nevărsat, reprezentat de partea din capitalul subscris care nu a fost pus la dispoziţia societăţii şi capital subscris vărsat, concretizat în valoarea aportului în bani şi/sau în natură depus de către acţionari sau asociaţi. Capitalul social subscris şi vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a persoanei juridice şi a documentelor justificative privind vărsămintele de capital.

Reflectarea în contabilitate a constituirii şi modificării capitalului se realizează cu ajutorul contului de pasiv **101 "Capital"**, care se creditează cu resursele de constituire şi majorare a capitalului social şi se debitează cu operaţiunile care au ca efect diminuarea lui. Soldul creditor reflectă capitalul social aflat la dispoziţia societăţii.

101 "Capital social"

Debit			**Credit**
456	- Capitalul retras de acţionari/asociaţi, precum şi capitalul lichidat cu ocazia operaţiunilor de reorganizare a entităţilor, potrivit legii	- Capitalul subscris de acţionari/asociaţi, în natură şi/sau numerar, capitalul majorat prin subscrierea sau emisiunea de noi acţiuni/părţi sociale, precum şi capitalul preluat în urma operaţiunilor de reorganizare, potrivit legii	456
117	- Acoperirea pierderilor contabile realizate în exerciţiile financiare precedente, care reduc capitalul social, conform hotărârii adunării generale a acţionarilor/asociaţilor	- Profitul contabil realizat în exerciţiile financiare precedente, utilizat ca sursă de majorare a capitalului social	117
109	- Reducerea capitalului social cu valoarea acţiunilor proprii răscumpărate şi anulate, potrivit legii	- Rezervele destinate majorării capitalului, potrivit legii	106
141	- Diferenţa dintre valoarea nominală a instrumentelor de capitaluri proprii anulate şi valoarea lor de răscumpărare	- Primele de capital, incorporate în capitalul social	104
		- Valoarea instrumentelor de capitaluri proprii acordate angajaţilor şi care majorează capitalul social	103
S.F.C.	**Capitalul social subscris, vărsat sau nevărsat**		

Contul 101 se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 1011 "Capital subscris nevărsat";

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 412, alin. (5)

- 1012 "Capital subscris vărsat";
- 1015 "Patrimoniul regiei";
- 1016 "Patrimoniul public" [1];
- 1017 "Patrimoniul privat" [2];
- 1018 "Patrimoniul institutelor naţionale de cercetare-dezvoltare".

Contabilitatea analitică a capitalului social şi a decontărilor cu asociaţii se ţine pe fiecare acţionar sau asociat, cu precizarea numărului de acţiuni ori părţi sociale subscrise şi a celor efectiv vărsate.

Exemplu: O societate pe acţiuni se constituie cu un capital social de 200.000 lei, divizat în 10.000 acţiuni, cu o valoare nominală de 20 lei/acţiune.

Capitalul social este subscris integral la înfiinţarea societăţii, aporturile fiind reprezentate de:

- un teren, pentru 2.000 de acţiuni (40.000 lei);
- construcţie, pentru 3.000 de acţiuni (60.000 lei);
- aport în lichidităţi, pentru 5 mii de acţiuni, liberat în două tranşe (prima tranşă reprezentată de 3 mii acţiuni se liberează la subscriere, iar a doua tranşă constituită din 2 mii acţiuni se liberează în termen de 2 luni de la constituire).

Aportul în natură se depune integral în prima tranşă.

În contabilitate se înregistrează operaţiunile:

1) subscrierea capitalului:

1.	456 "Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul"	=	1011 "Capital subscris nevărsat"	200.000	200.000

2) depunerea aportului în natură şi lichidităţilor corespunzătoare primei tranşe:

2.	%	=	456 "Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul"	-	160.000
	2111 "Terenuri"			40.000	
	212 "Construcţii"			60.000	
	5121 "Conturi la bănci în lei"			60.000	

3) constituirea capitalului subscris vărsat:

3.	1011 "Capital subscris nevărsat"	=	1012 "Capital subscris vărsat"	160.000	160.000

4) La data stabilită, se depune şi contravaloarea celor 2 mii acţiuni subscrise şi nevărsate:

4.	5121 "Conturi la bănci în lei"/ 5311 "Casa în lei"	=	456 "Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul"	40.000	40.000

5) şi concomitent, formarea capitalului vărsat

[1] Acest cont mai apare doar la entităţile care nu au finalizat procedurile legale de transfer al bunurilor de natura patrimoniului public.

[2] Acest cont apare doar la entităţile care deţin, potrivit legii, bunuri de natura patrimoniului privat.

5.	1011 "Capital subscris nevărsat"	=	1012 "Capital subscris vărsat"	40.000	40.000

Remarcă: *1) După depunerea integrală a aporturilor subscrise conturile 1011 şi 456 se închid, iar capitalul social este evidenţiat în creditul contului 1012;*
2) Dacă subscrierea şi vărsarea capitalului se face în valută, la înregistrarea în contabilitate, societatea trebuie să ţină seama de cursurile valutare din momentele subscrierii/sfârşitul lunii anterioare şi vărsării capitalului. Diferenţele de curs valutar constatate la depunerea aporturilor se înregistrează asupra cheltuielilor sau veniturilor financiare, după caz.

4.2.1.2. Contabilitatea reducerii capitalului social, acţiunilor proprii, câştigurilor şi pierderilor generate de instrumentele de capitaluri proprii

Reducerea capitalului social se practică de societăţi, de obicei, în următoarele situaţii:

1. se acumulează pierderi semnificative de la un exerciţiu la altul care nu pot fi acoperite pe seama altor elemente de capital propriu;[1]
2. mărimea capitalului social este supradimensionată în raport cu volumul de activitate desfăşurată.

În cea de-a doua situaţie societatea se confruntă cu o reducere a randamentului financiar al titlurilor de capital emise (reducerea mărimii dividendelor acordate pentru o acţiune). Pentru a nu se confrunta cu o retragere "în masă" a asociaţilor, ca urmare al randamentului redus al titlurilor deţinute, societatea preferă să restituie o parte din valoarea aporturilor la capital, prin răscumpărarea unui anumit număr de titluri şi anularea acestora. În acest mod, masa profitului se împarte la un număr mai redus de titluri, ceea ce conduce la o creştere a randamentului financiar al unui titlu.

Pentru evidenţa operaţiilor ocazionate de răscumpărarea şi anularea propriilor acţiuni intervin următoarele conturi:

- 109 "Acţiuni proprii", cont de activ, care asigură evidenţa acţiunilor proprii, răscumpărate potrivit legii. Funcţiunea contului se prezintă astfel:

Debit	109 "Acţiuni proprii"		Credit
512	- Preţul de achiziţie al acţiunilor proprii răscumpărate	- Reducerea capitalului cu valoarea acţiunilor proprii răscumpărate şi anulate, potrivit legii	**101**
456	- Valoarea acţiunilor deţinute de societatea absorbită la societatea absorbantă, preluate de societatea	- Diferenţa între valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii anulate şi valoarea	**149**

[1] Dacă adunarea generală extraordinară nu hotărăşte dizolvarea societăţii, atunci societatea este obligată ca, cel târziu până la încheierea exerciţiului financiar ulterior celui în care au fost constatate pierderile, să procedeze la reducerea capitalului social cu un cuantum cel puţin egal cu cel al pierderilor care nu au putut fi acoperite din rezerve, dacă în acest interval activul net al societăţii nu a fost reconstituit până la nivelul unei valori cel puţin egale cu jumătate din capitalul social (Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, art. 153_24, alin. (4)

Debit	109 "Acţiuni proprii"		Credit
	absorbantă ca urmare a fuziunii prin absorbţie	lor nominală	
		- Valoarea sumei de încasat/încasate din vânzarea acţiunilor proprii	**461, 512**
		- Diferenţa între valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii şi preţul lor de vânzare	**149**
		- Valoarea instrumentelor de capitaluri proprii cedate cu titlu gratuit	**149**
		- Valoarea acţiunilor deţinute de societatea absorbită la societatea absorbantă, preluate de societatea absorbantă ca urmare a fuziunii prin absorbţie şi anulate de aceasta	**149**
		Valoarea acţiunilor proprii, răscumpărate, existente	**SFD**

Contul 109 se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 1091 "Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt";
- 1092 "Acţiuni proprii deţinute pe termen lung";
- 1095 "Acţiuni proprii reprezentând titluri deţinute de societatea absorbită la societatea absorbantă".

Acţiunile proprii răscumpărate, potrivit legii, sunt prezentate în bilanţ ca o corecţie a capitalului propriu.

Cu ocazia emiterii, răscumpărării, vânzării, cedării cu titlu gratuit sau anulării instrumentelor de capitaluri proprii (acţiuni sau părţi sociale) pot fi constatate anumite diferenţe în plus sau minus, îmbrăcând forma câştigurilor sau pierderilor.

Câştigurile sau pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entităţii (acţiuni, părţi sociale) nu sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere.

Contravaloarea primită sau plătită în urma unor astfel de operaţiuni este recunoscută direct în capitalurile proprii şi se prezintă distinct în bilanţ, respectiv situaţia modificărilor capitalului propriu.

Câştigurile legate de instrumentele de capitaluri proprii se determină ca diferenţă între preţul de vânzare al instrumentelor de capitaluri proprii şi valoarea lor de răscumpărare, respectiv între valoarea nominală a instrumentelor anulate şi valoarea lor de răscumpărare. Acestea sunt reflectate în contul de pasiv **141 "Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii"**, care înregistrează în credit câştigurile înregistrate în urma vânzării sau anulării instrumentelor de capitaluri proprii, iar în debit aceleaşi câştiguri transferate la rezerve. Funcţiunea completă a contului 141 se prezintă astfel:

Debit	141 "Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii"		Credit
106	- Câştigurile legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, transferate la rezerve	- Diferenţa între preţul de vânzare al instrumentelor de capitaluri proprii şi valoarea lor de răscumpărare	461, 512
149	- Câştigurile legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii, folosite, potrivit legii, pentru acoperirea pierderilor legate de emiterea acestora	- Diferenţa între valoarea nominală a instrumentelor de capitaluri proprii anulate şi valoarea lor de răscumpărare	101
SFC	**Câştigurile legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii**		

Contul 141 se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 1411 "Câştiguri legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii";
- 1412 "Câştiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii".

Pierderile legate de instrumentele de capitaluri proprii se determină ca diferenţă între valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii şi preţul lor de vânzare, respectiv între valoarea de răscumpărare a instrumentelor anulate şi valoarea lor nominală. Pierderile sunt reflectate în contul de activ **149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii"**, care înregistrează în debit cheltuielile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, iar în credit aceleaşi cheltuieli acoperite din rezerve. Funcţiunea completă a contului 149 se prezintă astfel:

Debit	149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii"		Credit
109	- Diferenţa dintre valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii anulate şi preţul lor de vânzare	- Pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, acoperite din rezerve sau rezultatul reportat	106, 117
109	- Diferenţa între valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii anulate şi valoarea lor nominală		
109	- Valoarea instrumentelor de capitaluri proprii cedate cu titlu gratuit	- Pierderile legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii, acoperite, potrivit legii, din câştigurile legate de vânzarea acestora	141
109	- Valoarea acţiunilor deţinute de societatea absorbită la societatea absorbantă, preluate de societatea absorbantă ca urmare a fuziunii prin absorbţie şi anulate de aceasta		
512, 531, 462	- Cheltuielile legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii, atunci când nu sunt îndeplinite condiţiile pentru		

Debit	149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii"		Credit
	recunoaşterea lor ca imobilizări necorporale		
512, 531, 462	- Alte cheltuieli legate de răscumpărarea instrumentelor de capitaluri proprii		
		Pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii	**SFD**

Contul 149 se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 1491 "Pierderi rezultate din vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii";
- 1495 "Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deţinute";
- 1498 "Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii".

Nu reprezintă câştiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entităţii, diferenţele de curs valutar dintre momentul subscrierii acţiunilor/sfârşitul lunii precedente şi momentul vărsării contravalorii acestora, acestea fiind recunoscute la venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

Cheltuielile legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii sunt reflectate direct în capitalurile proprii (cont 149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii") atunci când nu sunt îndeplinite condiţiile pentru recunoaşterea lor ca imobilizări necorporale (cont 201 "Cheltuieli de constituire").

Soldul creditor al contului 141, respectiv soldul debitor al contului 149, poate majora, respectiv diminua, suma altor rezerve. Soldul debitor al contului 149 poate fi acoperit, de asemenea, din rezultatul reportat si alte elemente ale capitalurilor proprii, potrivit hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor.[1]

În notele explicative trebuie cuprinse informaţii referitoare la operaţiunile care au afectat instrumentele de capitaluri proprii ale entităţii.[2]

Exemple:[3] **I)** La o societate pe acţiuni AGA hotărăşte reducerea capitalului social de la 200.000 lei la 150.000 lei. Reducerea capitalului social are drept scop:

a)- acoperirea pierderilor înregistrate în anii precedenţi;

b)- rambursarea unei părţi din aporturile iniţiale la capitalul social;

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 414, alin. (6)

[2] Idem, punctul 415

[3] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2011, pp. 49-51

c)- răscumpărarea unei părţi din acţiuni şi anularea acestora; preţul de răscumpărare a titlurilor este de:

i) 52.500 lei;

ii) 49.000 lei.

a) înregistrarea reducerii capitalului social pentru acoperirea pierderilor:

a.	1012 "Capital subscris vărsat"	=	1171 "Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită"	50.000	50.000

b) 1) Diminuarea capitalului social cu valoarea rambursărilor de efectuat către acţionari, în baza hotărârii AGA;

b1.	1012 "Capital subscris vărsat"	=	456 "Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul"	50.000	50.000

2) Plata către acţionari a sumei reprezentând rambursările din aportul la capital.

b2.	456 "Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"/ 5311 "Casa în lei"	50.000	50.000

c) răscumpărarea acţiunilor în vederea anulării acestora:

ci.	1091 "Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"/ 5311 "Casa în lei"	52.500	52.500
cii.	1091 "Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"/ 5311 "Casa în lei"	49.000	49.000

Anularea acţiunilor proprii răscumpărate:

ci.	%	=	1091 "Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt"		52.500
	1012 "Capital subscris vărsat"			50.000	
	1498 "Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii"			2.500	
cii.	1012 "Capital subscris vărsat"	=	%	50.000	-
			1091 "Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt"		49.000
			1412 "Câştiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii"		1.000

II) Cu ocazia majorării capitalului se efectuează cheltuieli în valoare de 30.000 lei achitate prin virament bancar. Ulterior se răscumpără 10.000 buc. acţiuni proprii, reprezentând 7,5% din totalul acţiunilor emise, la un preţ de 2,5 lei/buc., achitate prin virament. După o anumită perioadă acţiunile în cauză se vând la un preţ de:

a)- 2,7 lei/buc.;

b)- 2,4 lei/buc.

1.	1498 "Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	30.000	30.000
2.	1091 "Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	25.000	25.000
3 a.	461 "Debitori diverşi"	=	%	27.000	-
			1091 "Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt"		25.000
			1411 "Câştiguri legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii"		2.000
b.	%	=	1091 "Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt"		25.000
	461 "Debitori diverşi"			24.000	
	1491 "Pierderi rezultate din vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii"			1.000	

4.2.1.3. Contabilitatea majorării capitalului social şi a primelor legate de capital

Societăţile care doresc să-şi extindă activitatea, ceea ce necesită folosirea unor resurse de finanţare suplimentare, optează în general pentru majorarea capitalului social, prin emisiunea de noi acţiuni sau părţi sociale. La stabilirea preţului de vânzare (valorii de emisiune) a noilor titluri, societatea emitentă trebuie să respecte următoarea corelaţie:

$VN \leq VE \leq VMC$, în care: (4.1.)

VMC = Capitaluri proprii/Număr de titluri (4.2.)

Dacă noile titluri emise sunt oferite subscriitorilor la nivelul valorii nominale, reflectarea în contabilitate o operaţiilor de majorare a capitalului social este identică cu cele prezentate la constituirea acestuia. În situaţia în care cedarea titlurilor se face la un preţ superior valorii nominale, diferenţa între valoarea de emisiune şi valoarea nominală reprezintă prima de capital.

Primele legate de capital reprezintă èlemente ale capitalurilor proprii şi rezultă în urma operaţiunilor de majorare a capitalului social prin emisiunea de noi acţiuni, fuziunea cu alte societăţi, divizarea societăţii şi conversia datoriilor în acţiuni.

În funcţie de natura lor, primele legate de capital apar sub forma primelor de emisiune, de fuziune/divizare, de aport şi de conversie a obligaţiunilor în acţiuni.

Prima de emisiune apare în cazul unor noi emisiuni de acţiuni sau părţi sociale cu aporturi în lichidităţi şi se determină ca diferenţă între preţul de vânzare al noilor titluri şi valoarea nominală a titlurilor acordate în schimbul aportului primit. Din punct de vedere economic, prima de emisiune este corelată cu valoarea celorlalte elemente de capital propriu (altele decât capitalul social), existentă la data emisiunii noilor

acţiuni sau părţi sociale, având menirea de a asigura condiţii de egalitate la obţinerea viitoarelor dividende, atât pentru acţionarii noi, cât şi pentru cei vechi.

Prima de fuziune apare cu ocazia majorării capitalului social în urma fuziunii prin absorbţie (la societatea absorbantă) şi reprezintă diferenţa între valoarea patrimoniului preluat de la societatea absorbită şi valoarea nominală a titlurilor de capital cedate pentru aceste aporturi. *Prima de divizare* apare la divizarea unei entităţi şi trebuie plătită de noii acţionari sau asociaţi pentru acţiunile ori părţile sociale acordate de societatea beneficiară reprezentând diferenţa dintre valoarea de emisiune şi valoarea nominală a titlurilor.

Prima de aport apare în cazul aporturilor în natură calculându-se ca diferenţă între valoarea bunurilor primite ca aport în natură şi valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale cedate în schimbul acestor aporturi.

Majorarea capitalului social al societăţilor se poate realiza şi prin conversia obligaţiunilor[1] (datoriilor financiare de natura împrumuturilor obligatare) în acţiuni, cu acordul creditorilor (posesorii obligaţiunilor). În averea entităţii are loc o reducere sau dispariţia unui element al capitalului permanent (împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni) şi sporirea capitalului propriu (capitalul social).

Prima de conversie a obligaţiunilor în acţiuni apare în cazul în care există o astfel de clauză în prospectul (contractul de emisiune) al obligaţiunilor, iar obligatarul îşi exercită dreptul de preschimbare a titlurilor de credit în titluri de capital. Prima de conversie a obligaţiunilor în acţiuni se calculează ca diferenţă între valoarea nominală a obligaţiunilor corespunzătoare împrumuturilor obligatare şi valoarea acţiunilor emise potrivit prevederilor contractuale, atunci când valoarea obligaţiunilor depăşeşte valoarea acţiunilor corespunzătoare.[2] Valoarea nominală a obligaţiunilor convertibile în acţiuni va trebui sa fie egală cu cea a acţiunilor.[3]

În contabilitate, operaţiunile ce privesc primele de capital sunt evidenţiate cu ajutorul contului de pasiv **104 "Prime de capital"**, care înregistrează în credit primele constituite cu ocazia emisiunii, fuziunii, aportului la capital şi din conversia obligaţiunilor în acţiuni, iar în debit sumele utilizate din primele de capital. Soldul creditor reflectă primele de capital neutilizate. Funcţiunea completă a contului 104 se prezintă astfel:

---

[1] Valoarea nominală a unei obligaţiuni nu poate fi mai mică de 2,5 lei (Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, art. 167, alin. (1)

[2] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 417, alin. (6)

[3] ∴ Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, art. 170, alin. (5)

Debit	104 "Prime de capital"		Credit
101	- Primele de capital încorporate în capitalul social	- Valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii/divizării, aportului la capital şi/sau din conversia obligaţiunilor în acţiuni	456
106	- Primele de capital transferate la rezerve		
117	- Pierderile contabile ale exerciţiilor precedente, acoperite din prime de capital, potrivit legii		
S.F.C.	**Primele de capital neîncorporate încă la capitalul social sau la rezerve**		

Contul 104 se dezvoltă pe mai multe conturi sintetice de gradul II, în funcţie de natura primelor de capital, şi anume:

- 1041 "Prime de emisiune";
- 1042 "Prime de fuziune/divizare";
- 1043 "Prime de aport";
- 1044 "Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni".

Entitățile care participă la operațiuni de reorganizare, potrivit legii, şi decid să păstreze rezervele constituite pentru scopuri fiscale, pot repune rezervele respective pe seama primelor de capital (articol contabil 1042 = 1068), în limita primelor aferente operațiunilor respective.

a) Contabilitatea primelor de emisiune

Exemplu: O societate pe acţiuni s-a constituit cu un capital social de 500.000 lei, divizat în 100.000 de acţiuni, cu o valoare nominală de 5 lei/acţiune. AGA decide majorarea capitalului prin emisiunea a 20.000 de acţiuni noi, al căror preţ de vânzare este de 6 lei/acţiune.

În această situaţie, prima de emisiune (PE) este egală 1 leu/acţiune, iar valoarea cu care se majorează capitalul social este egală cu 100.000 lei (20.000 acţiuni noi * 5 lei/acţiune).

În contabilitate se înregistrează:

1) subscrierea capitalului, cu primă de emisiune.

1.	456 "Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul"	=	%	120.000	-
			1011 "Capital subscris nevărsat"		100.000
			1041 "Prime de emisiune"		20.000

2) depunerea aportului subscris.

2.	5121 "Conturi la bănci în lei"/ 5311 "Casa în lei"	=	456 "Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul"	120.000	120.000

3) şi concomitent, formarea capitalului vărsat.

3.	1011 "Capital subscris nevărsat"	=	1012 "Capital subscris vărsat"	100.000	100.000

Remarcă: *1) În cazul vânzării acţiunilor sau părţilor sociale cu primă de capital, în creditul contului 101 se va înregistra valoarea nominală a titlurilor de capital emise;*

2) Dacă la majorările de capital cu intervenţia primei de capital aporturile sunt depuse (se eliberează) în mai multe tranşe, prima de capital se încasează integral în prima tranşă.

b) Contabilitatea primelor de aport. Dacă avem în vedere exemplul precedent şi presupunem că societatea îşi majorează capitalul prin aporturi în natură, respectiv, terenuri evaluate la valoarea de 50.000 lei şi echipamente tehnologice la valoarea de 70.000 lei, iar numărul acţiunilor emise pentru a remunera acest aport este de 20.000 lei, în contabilitate se înregistrează operaţiunile:

1) Subscrierea acţiunilor cu primă de aport. Prima de aport (P.A.) este egală cu valoarea aportului în natură (stabilită prin expertiză) (VA) – valoarea nominală a acţiunilor emise pentru a remunera acest aport (VN).

PA = 120.000 lei – 100.000 lei = 20.000 lei

1.	456 "Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul"	=	%	120.000	-
			1011 "Capital subscris nevărsat"		100.000
			1043 "Prime de aport"		20.000

2) depunerea aportului în natură:

2.	%	=	456 "Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul"	-	120.000
	2111 "Terenuri"			50.000	
	2131 "Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"			70.000	

-şi concomitent, formarea capitalului vărsat.

3.	1011 "Capital subscris nevărsat"	=	1012 "Capital subscris vărsat"	100.000	100.000

c) Contabilitatea primelor de conversie a obligaţiunilor în acţiuni

Exemplu: La o societate pe acţiuni care are contractat un împrumut obligatar de 180.000 lei, în baza acceptării de către obligatari, AGA hotărăşte majorarea capitalului social printr-o emisiune suplimentară de 30.000 acţiuni cu valoarea nominală de 5 lei/buc. În urma operaţiei de conversie a obligaţiunilor în acţiuni au loc următoarele efecte în situaţia societăţii:

- o reducere a împrumutului obligatar cu 180.000 lei;
- o creştere a capitalului social cu valoarea nominală a acţiunilor emise 150.000 lei (30.000 acţiuni * 5lei/buc.);
- apare o primă de conversie a obligaţiunilor în acţiuni de 30.000 lei (180.000 lei - 150.000 lei).

În contabilitate se înregistrează operaţiile:

1) Acceptarea conversiei de către obligatari (subscrierea capitalului):

1.	456 "Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"	=	%	180.000	-
			1011 "Capital subscris nevărsat"		150.000
			1044 "Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni"		30.000

2) Retragerea obligațiunilor de la obligatari și preschimbarea acestora în acțiuni:

2.	1618 "Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"	=	456 "Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"	180.000	180.000

3) Și concomitent, formarea capitalului vărsat.

3.	1011 "Capital subscris nevărsat"	=	1012 "Capital subscris vărsat"	150.000	150.000

4.2.2. Contabilitatea rezervelor din reevaluare

Legislația contabilă românească și Standardele Internaționale de Raportare Financiară prevăd **utilizarea costului istoric**, ca tratament contabil, **în evaluarea elementelor componente ale situațiilor financiare**. Pe de altă parte, obiectivul contabilității și al situațiilor financiare anuale este de a prezenta "o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entității."[1]

În condițiile în care, economiile în care activează entitățile sunt caracterizate de stabilitate monetară, între evaluarea pe baza costului istoric și reflectarea fidelă a realității nu apar incompatibilități. Dacă economiile sunt caracterizate de o anumită instabilitate monetară, prin evaluarea activelor, capitalurilor proprii și datoriilor la costul istoric, informațiile prezentate în situațiile financiare nu mai satisfac obiectivul de fidelitate, acestea fiind într-o măsură mai mare sau mai mică denaturate. Din acest motiv, este necesară **efectuarea** la anumite intervale de timp a **unor acțiuni de reevaluare.**

Reevaluarea imobilizărilor corporale se face ***la valoarea justă*** de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați, potrivit legii.

În cazul în care, ulterior recunoașterii inițiale ca activ, valoarea unui activ imobilizat este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, **valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului**, în locul costului de achiziție/costului de producție sau al oricărei alte valori atribuite înainte acelui activ. În astfel de cazuri,

[1] *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 24

regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării.

La reevaluarea unei imobilizări corporale, *amortizarea cumulată* la data reevaluării *este tratată astfel*:[1]

a) recalculată proporţional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este folosită, deseori, în cazul în care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice; sau

b) eliminată din valoarea contabilă brută a activului şi valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculată la valoarea reevaluată a activului. Această metodă este folosită, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piaţă.

Acţiunile de reevaluare asupra construcţiilor au şi consecinţe fiscale pe linia impozitului pe clădiri. Astfel, potrivit Codului fiscal al României, valoarea impozabilă a clădirii se actualizează o dată la 3 ani pe baza unui raport de evaluare a clădirii întocmit de un evaluator autorizat în conformitate cu standardele de evaluare a bunurilor aflate în vigoare la data evaluării, depus la organul fiscal local până la primul termen de plată din anul de referinţă. În cazul în care proprietarul clădirii nu a actualizat valoarea impozabilă a clădirii în ultimii 3 ani anteriori anului de referinţă, cota impozitului/taxei pe clădiri este 5%.[2]

Potrivit Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 1.802/2014 reevaluările trebuie efectuate cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanţial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data bilanţului. Valoarea justă a imobilizărilor corporale este determinată, în general, plecând de la valoarea lor de piață, pe baza informațiilor pe care le-ar utiliza participanții de pe piață atunci când stabilesc prețul activului, presupunând că participanții de pe piață acționează pentru a obține un beneficiu economic maxim.

Valoarea justă reprezintă prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ într-o tranzacție reglementată pe piața principală (dacă există) sau cea mai avantajoasă, la data evaluării, în condițiile curente de piață (adică un preț de ieșire), indiferent dacă respectivul preț este direct observabil sau este estimat utilizând o altă tehnică de evaluare.

Elementele dintr-o grupă de imobilizări corporale se reevaluează simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă şi raportarea în situaţiile financiare anuale a

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 103

[2] ∴ Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare, *Titlul IX "Impozite și taxe locale"*, art. 460, alin. (8)

unor valori care sunt o combinaţie de costuri şi valori calculate la date diferite. Dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din grupa din care face parte trebuie reevaluate, cu excepţia situaţiei când nu există nici o piaţă activă pentru acel activ. Dacă un activ dintr-o grupă de active nu poate fi reevaluat din cauză că nu există o piaţă activă[1] pentru acel activ, activul trebuie prezentat în bilanţ la cost, minus ajustările cumulate de valoare.

O grupă de imobilizări corporale cuprinde active de aceeaşi natură şi utilizări similare, aflate în exploatarea unei entităţi. Exemple de grupe de imobilizări corporale sunt: terenuri; clădiri; maşini şi echipamente; nave; aeronave etc.

Dacă valoarea justă a unei imobilizări corporale nu mai poate fi determinată prin referinţă la o piaţă activă, valoarea activului prezentată în bilanţ trebuie să fie valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări, din care se scad ajustările cumulate de valoare.

Atunci când o imobilizare corporală complet amortizată mai poate fi folosită, entitatea poate proceda la reevaluarea acesteia. Cu ocazia reevaluării imobilizării corporale, acesteia i se stabilesc o nouă valoare şi o nouă durată de utilizare economică, corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare.[2]

În urma reevaluării rezultă diferenţe din reevaluare stabilite între valoarea reevaluată şi valoarea la cost istoric, stabilită la data reevaluării. Rezervele din reevaluare reprezintă plusul de valoare stabilit cu ocazia reevaluării activelor imobilizate de natura imobilizărilor corporale, plus care trebuie să fie înscris în capitalurile proprii într-un post distinct, ca un subelement distinct în "Capital şi rezerve". Tratamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în notele explicative.

Conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 punctul 111, alin (1) şi (2):

- Dacă rezultatul reevaluării este o creştere faţă de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel:

- <u>ca o creştere a rezervei din reevaluare</u> prezentată în cadrul elementului "Capital şi rezerve", dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ; sau

- <u>ca un venit</u> care să compenseze cheltuiala cu descreşterea recunoscută anterior la acel activ.

---

[1] O piaţă activă este o piaţă unde sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiţii:
a) elementele comercializate sunt omogene;
b) pot fi găsiţi în permanenţă cumpărători şi vânzători interesaţi; şi
c) preţurile sunt cunoscute de cei interesaţi.

[2] *** *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 100

- Dacă rezultatul reevaluării este o descreştere a valorii contabile nete, aceasta se tratează:

- ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare); sau

- ca o scădere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului "Capital şi rezerve", cu minimul dintre valoarea acelei rezerve şi valoarea descreşterii, iar eventuala diferenţă rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

În cazul efectuării reevaluării imobilizărilor corporale, acest lucru trebuie prezentat în notele explicative, împreună cu elementele supuse reevaluării, metoda prin care s-au calculat valorile prezentate, precum şi elementul afectat din contul de profit şi pierdere.[1]

Sumele reprezentând diferenţe de natura veniturilor şi cheltuielilor rezultate din reevaluare trebuie prezentate separat în contul de profit şi pierdere (contul 755, respectiv contul 655).

Atunci când se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferenţa dintre valoarea rezultată în urma evaluării pe baza costului de achiziţie sau a costului de producţie şi valoarea rezultată în urma reevaluării trebuie prezentată în bilanţ la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în "Capital şi rezerve" (contul 105 "Rezerve din reevaluare").

Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezultatul reportat (contul 1175 "Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"), atunci când acest surplus reprezintă un câştig realizat.

Câştigul se consideră realizat la scoaterea din evidenţă a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din câştig poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferenţa dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate şi valoarea amortizării calculate pe baza costului iniţial al activului.

Rezerva din reevaluare se reduce în măsura în care sumele transferate la aceasta nu mai sunt necesare pentru aplicarea metodei contabile bazate pe reevaluare.

Dacă terenurile şi clădirile care au fost reevaluate fac obiectul unei cedări parţiale, la scoaterea din evidenţă a acestora, diferenţa din reevaluare aferentă părţii cedate se consideră surplus realizat din rezerve din reevaluare, corespunzător valorii contabile a terenurilor, respectiv a clădirilor, scoase din evidenţă, şi se evidenţiază în contul 1175.[2]

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 107

[2] Idem, punctul 114

Nici o parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect, cu excepţia cazului în care reprezintă un câştig efectiv realizat.

În cazul în care se efectuează reevaluarea, în notele explicative trebuie prezentate următoarele informaţii:

a) dacă a fost implicat un evaluator autorizat, potrivit legii;

b) pentru fiecare categorie de imobilizări corporale reevaluată, valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută dacă activele ar fi fost înregistrate la cost istoric;

c) surplusul din reevaluare, indicând modificarea aferentă perioadei."[1]

Contabilitatea rezervelor din reevaluare se ţine cu ajutorul contului de pasiv **105 "Rezerve din reevaluare"**, a cărui funcţiune se prezintă astfel:

Debit	**105 "Rezerve din reevaluare"**		**Credit**
1015	- Capitalizarea surplusului din reevaluare, prin transferul direct în capitalul propriu, atunci când acest surplus reprezintă câştig realizat, respectiv la scoaterea din evidenţă a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare sau pe măsura folosirii activului de către entitate	- Creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea imobilizărilor corporale, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă imobilizărilor corporale reevaluate	**211, 212, 213, 214, 215, 216, 217**
211, 212, 213, 214, 215, 216, 217	- Descreşterile faţă de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale		
281	- Ajustarea amortizării cumulate înregistrate până la data reevaluării imobilizării corporale, în cazul în care reevaluarea se efectuează prin aplicarea unui indice		
S.F.C.	**Rezerva din reevaluarea imobilizărilor corporale existente în evidenţa entităţii**		

Exemple: **I)**[2] O societate prezintă cu ocazia unei reevaluări următoarea situaţie privind imobilizările corporale:

-lei -

Felul imobilizării	Valoare netă contabilă	Valoare reevaluată	Diferenţă la reevaluarea curentă	Diferenţă din reevaluarea anterioară
Teren	60.000	55.000	-5.000	Rezervă 2.000
Construcţii	75.000	83.000	+8.000	Cheltuială 5.000
Aparatură informatică	20.000	17.000	-3.000	-

[1] *. Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 166/25.01.2017 privind principalele aspecte legate de întocmirea şi depunerea situaţiilor financiare anuale şi a raportărilor anuale ale operatorilor economici la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice, precum şi pentru modificarea şi completarea unor reglementări contabile

[2] În exemplul avut în vedere s-a aplicat modalitatea reevaluării valorii nete contabile

În baza acestor informații, înregistrarea rezultatelor constatate cu ocazia reevaluării se prezintă astfel:

1) Pentru teren:

Diferență nefavorabilă din reevaluare	5.000 lei;
Rezervă din reevaluările precedente	2.000 lei;
Diferență nefavorabilă neacoperită din rezerva existentă	3.000 lei.

1.	%	=	2111 "Terenuri"	-	5.000
	105 "Rezerve din reevaluare"			2.000	
	655 "Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale"			3.000	

2) Pentru construcții:

Diferență favorabilă din reevaluare	8.000 lei;
Cheltuială recunoscută la reevaluările precedente	5.000 lei;
Diferență favorabilă care depășește cheltuiala recunoscută anterior (rezervă)	3.000 lei

2.	212 "Construcții"	=	%	8.000	-
			755 "Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale"		5.000
			105 "Rezerve din reevaluare"		3.000

3) Pentru aparatura informatică: Diferență nefavorabilă din reevaluare 3.000 lei;

3.	655 "Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale"	=	214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale"	3.000	3.000

II)[1] O societate achiziționează pe 15 noiembrie exercițiul N-12 o construcție la un preț de 570.000 lei, cu TVA de 19%. Perioada de amortizare a imobilizării este de 50 ani, iar regimul de amortizare este cel liniar. La sfârșitul exercițiului N-5 se procedează la reevaluarea construcției potrivit metodei de reevaluare simultană atât a valorii de intrare brută cât și a amortizării acumulate, indicele de actualizare fiind de 1,3. La finele exercițiului N+3 se procedează la o nouă reevaluare prin metoda actualizării valorii contabile nete, valoarea justă a construcției fiind stabilită la 500.000 lei. Pe 20 iunie exercițiul N+10 clădirea se vinde unui terț la prețul de 350.000 lei cu TVA de 19 %.

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediția a II-a, revizuită și adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iași, 2016, pp. 416-419

1.	15.11.N-12 % = 404 "Furnizori de imobilizări" 212 "Construcții" 4426 "TVA deductibilă" Înregistrat recepția construcției achiziționate	- 570.000 108.300	678.300
2.	31.12.N-12 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" = 2812 "Amortizarea construcțiilor" Înregistrarea amortizării lunare a construcției: Ca = 100/50 ani = 2%/an; Amortizarea anuală = 570.000 lei*2% = 11.400 lei/an; Amortizarea lunară = 11.400 lei/12 luni = 950 lei/lună. **Remarcă:** *Operația de înregistrare a amortizării lunare se repetă și în următoarele luni până la data primei reevaluări.*	950	950
3.	31.12.N-5 212 "Construcții" = % 2812 "Amortizarea construcțiilor" 105 "Rezerve din reevaluare" Înregistrat reevaluarea construcției la sfârșitul exercițiului N-5: - Valoare de intrare (cost istoric) 570.000 lei; - Valoare brută actualizată: 570.000 lei * 1,3 = <u>741.000 lei</u>; - Diferență valoare clădire (741.000 – 570.000) 171.000 lei; - Amortizare acumulată: 950 lei/lună * 84 luni (7 ani) = 79.800 lei; - Amortizare actualizată: 79.800 lei * 1,3 = <u>103.740 lei;</u> - Diferență amortizare (103.740 – 79.800) 23.940 lei; - Rezervă din reevaluare (171.000 – 23.940) 147.060 lei	171.000	- 23.940 147.060
4.	31.12.N-5 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" = 2812 "Amortizarea construcțiilor" Înregistrarea amortizării lunare a construcției: Ca = 100/50 ani = 2%/an; Amortizarea anuală = 741.000 lei*2% = 14.820 lei/an; Amortizarea lunară = 14.820 lei/12 luni = 1.235 lei/lună. **Remarcă:** *1) Ca urmare a creșterii valorii imobilizării în urma reevaluării, cheltuiala lunară cu amortizarea*	1.235	1.235

	înregistrează o creștere după reevaluare; *2) Operația de înregistrare a amortizării lunare se repetă și în următoarele luni până la data următoarei reevaluări.*		
5.	31.12.N+3 2812 "Amortizarea construcțiilor" = 212 "Construcții" Deducerea amortizării acumulate din valoarea de intrare a imobilizării: - Amortizare actualizată la data primei reevaluări: 103.740 lei; - Amortizare calculată după reevaluare 1.235 lei/lună * 96 luni (8 ani) 118.560 lei; - Amortizare totală 222.300 lei.	222.300	222.300
	sau 212 "Construcții" = 2812 "Amortizarea construcțiilor"	-222.300	-222.300
6.	31.12.N+3 105 "Rezerve din reevaluare" = 212 "Construcții" Înregistrat reevaluarea construcției la sfârșitul exercițiului N+3: - Valoare brută stabilită la reevaluarea anterioară 741.000 lei; - Amortizare acumulată 222.300 lei; - Valoare contabilă netă 518.700 lei; - Valoare justă la data reevaluării ..500.000 lei; - Pierdere valorică 18.700 lei; - Rezervă constatată la reevaluarea precedentă 147.060 lei; - Diminuare rezervă 18.700 lei.	18.700	18.700
7.	31.12.N+3 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" = 2812 "Amortizarea construcțiilor" Înregistrarea amortizării lunare a construcției în perioada rămasă până la scoaterea din funcțiune: - Valoarea rămasă de amortizat 500.000 lei; - Durata rămasă de viață utilă (50- 15) = 35 ani; - Amortizarea anuală = 500.000 lei/ 35 ani = 14.285,71 lei/an; Amortizarea lunară = 14.285,71 lei/12 luni = 1.190,48 lei/lună. **Remarcă:** *1) Ca urmare a scăderii valorii imobilizării în urma reevaluării, cheltuiala lunară cu amortizarea înregistrează o scădere după cea de-a doua reevaluare;* *2) Operația de înregistrare a amortizării lunare se repetă și în următoarele luni până la data vânzării.*	1.235	1.235

8.	20.06.N+10 461 "Debitori diverşi" = % 7583 "Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital" 4427 "TVA colectată" Înregistrat facurarea construcției către beneficiar	416.500	 350.000 66.500
9.	20.06.N+10 % = 212 "Construcții" 2812 "Amortizarea construcțiilor" 6583 "Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital" Scoaterea din evidență a construcției vândute: - Valoare justă stabilită la data ultimei reevaluări: 500.000 lei; - Amortizare acumulată de la data ultimei reevaluări (6 ani şi 6 luni) 78 luni * 1.190,48 lei/lună = 92.857,44 lei; - Valoare rămasă (neamortizată) = 407.142,56	 92.857,44 407.142,56	500.000
10.	20.06.N+10 105 "Rezerve din reevaluare" = 1175 "Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare" Concomitent se virează la rezultatul reportat al entității câştigul realizat din surplusul obținut în urma reevaluărilor: - Rezervă constatată la data primei reevaluări 147.060 lei; - Diminuare rezervă cu ocazia celei de-a doua reevaluări 18.700 lei; -Rezervă din reevaluare existentă la data vânzării 128.360 lei	128.360	128.360

4.2.3. Contabilitatea rezervelor

Rezervele, ca parte componentă a capitalului propriu, se constituie, în principal, pe seama rezultatelor brute ori nete şi, în mod suplimentar, din alte elemente de capital propriu cum sunt primele de capital.

După natura lor, modalitatea de constituire şi destinaţia pe care sunt utilizate, rezervele se clasifică în:

- rezerve legale;
- rezerve statutare sau contractuale şi
- alte rezerve.

a) <u>*Rezervele legale*</u> se constituie potrivit prevederilor din legislaţie prin repartizarea unei cote de minimum 5% din profitul brut obţinut la sfârşitul exerciţiului financiar, până când rezerva atinge cel puţin 20% din mărimea capitalul social. Potrivit prevederilor din Codul fiscal rezerva legală este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicate asupra profitului contabil, la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris şi vărsat sau din patrimoniu, după caz.[1]

Pe lângă profitul brut, la baza constituirii rezervelor legale se pot afla şi alte surse prevăzute de lege, inclusiv primele de capital. ("De asemenea, se include în fondul de rezervă, chiar dacă acesta a atins suma prevăzută la alin. (1), excedentul obţinut prin vânzarea acţiunilor la un curs mai mare decât valoarea nominală, dacă acest excedent nu este întrebuinţat la plata cheltuielilor de emisiune sau destinat amortizărilor" – Legea 31/1990, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, art. 183, alin. 3).

Scopul principal al constituirii rezervelor legale îl reprezintă protejarea capitalului social, în cazul în care exerciţiile financiare se încheie cu pierderi.

În cazul în care rezerva legală este redusă sau anulată, valoarea acesteia se include în rezultatul fiscal, ca venituri impozabile sau elemente similare veniturilor, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinaţiei rezervei, distribuirii către participanţi sub orice formă, lichidării, divizării sub orice formă, fuziunii contribuabilului sau oricărui altui motiv.[2]

Dacă rezervele constituite anterior se diminuează din orice cauză, acestea vor trebui completate, cu respectarea condiţiilor prevăzute pentru constituirea lor (Legea 31/1990, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, art. 183, alin. 2). În cazul în care rezerva legală este utilizată pentru acoperirea pierderilor sau este distribuită sub orice formă, inclusiv pentru majorarea capitalului social, rezerva reconstituită ulterior acestei utilizări, în aceeaşi limită, este deductibilă la calculul rezultatului fiscal.[3]

b) <u>*Rezervele statutare sau contractuale*</u> se constituie anual potrivit statutului sau contractului de societate, din profitul net al entităţii.

c) <u>*Alte rezerve*</u>, neprevăzute de lege sau de statut, pot fi constituite facultativ, în baza hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, din profitul net şi din alte surse prevăzute de legislaţie. Aceste rezerve se constituie şi prin majorarea valorii participaţiilor deţinute în capitalul altor entităţi, ca urmare a încorporării rezervelor în

[1] *.*. Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015, cu modificările şi completările ulterioare, Titlul II *Impozitul pe profit*, art. 26, alin. (1), lit. a)

[2] Idem, art. 26, alin. (5)

[3] *.*. Norme metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 22/13.01.2016, cu modificările şi completările ulterioare, art. 19, alin. (1)

capitalul acestora. Asemenea rezerve se utilizează pentru acoperirea pierderilor contabile sau pentru alte scopuri stabilite de adunarea generală (majorarea capitalului social, acordarea de dividende în exercițiile financiare care se încheie cu pierderi etc.).

În contabilitate, operațiunile care privesc constituirea și utilizarea rezervelor se înregistrează cu ajutorul contului de pasiv **106 "Rezerve"**, care se creditează cu rezervele constituite din profit sau din alte surse și se debitează cu rezervele utilizate. Soldul creditor al contului reflectă rezervele existente.

Funcțiunea completă a contului 106 se prezintă astfel:

Debit **106 "Rezerve"** **Credit**

101	- Rezervele destinate majorării capitalului, potrivit legii	- Profitul net contabil realizat la închiderea exercițiului curent repartizat la rezerve în baza unor prevederi legale	**129**
117	- Rezervele utilizate pentru acoperirea pierderilor contabile înregistrate în exercițiile precedente, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților	- Profitul net realizat în exercițiile anterioare, repartizat la rezerve, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților	**117**
456	- Decontarea capitalurilor proprii către acționari/asociați, în cazul operațiunilor de reorganizare, potrivit legii	- Primele de capital transferate la rezerve	**104**
149	- Pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, acoperite din rezerve	- Majorarea valorii participațiilor deținute în capitalul altor entități, ca urmare a încorporării rezervelor în capitalul acestora	**261, 262, 263, 265**
		- Câștigurile legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii, transferate la rezerve, potrivit legii	**141**
		- Partea cuvenită investitorului din rezervele înregistrate de entitățile asociate și entitățile controlate în comun, cu ocazia consolidării prin metoda punerii în echivalență	**264**
S.F.C.	**Rezervele existente și neutilizate**		

Contul 106 se dezvoltă pe mai multe conturi sintetice de gradul II în funcție de natura lor, și anume:

- 1061 "Rezerve legale";
- 1063 "Rezerve statutare sau contractuale";
- 1068 "Alte rezerve".

Exemple:[1] 1) La sfârșitul lunii noiembrie a exercițiului financiar N-1 o societate înregistra un profit brut de 350.000 lei și impozitul aferent profitului înregistrat la sfârșitul lunii septembrie de 32.000 lei (16% din profitul brut de 200.000 lei). În luna decembrie veniturile obținute din activitatea desfășurată se ridică la 150.000 lei, iar cheltuielile aferente veniturilor sunt de 100.000 lei. Din profitul brut

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iași, 2011, pp. 65-67

obţinut la sfârşitul exerciţiului se repartizează o cotă de 5% pentru rezerve legale, iar din profitul net, 10% pentru rezervele statutare.

În exerciţiul financiar N AGA hotărăşte repartizarea profitului nerepartizat astfel:

- cotă de 15% din profitul net pentru acoperirea suplimentară a pierderilor;
- diferenţa pe destinaţia dividende.

La închiderea exerciţiului societatea înregistrează o pierdere în valoare de 25.000 lei, care se acoperă în exerciţiul N+1, pe baza hotărârii AGA, din rezervele legale (20.000 lei) iar diferenţa din alte rezerve (5.000 lei).

În contabilitate se înregistrează operaţiunile:

Exerciţiul N-1

1) închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli, aferente lunii decembrie

1a.	%	=	121 "Profit sau pierdere"	-	150.000
	701- 7864 "Conturi de venituri"			150.000	
1b.	121 "Profit sau pierdere"	=	%	100.000	-
			601- 6868 "Conturi de cheltuieli"		100.000

2.) Determinarea profitului contabil brut cumulat de la începutul exerciţiului (350.000 lei + 50.000 lei) 400.000 lei şi constituirea rezervei legale, 5% * 400.000 lei = 20.000 lei

2.	129 "Repartizarea profitului"	=	1061 "Rezerve legale"	20.000	20.000

3.) Impozitul pe profit datorat bugetului de stat, pentru ultimul trimestru al exerciţiului:

- profit contabil brut cumulat de la începutul exerciţiului:	400.000 lei;
- repartizări la rezervele legale	20.000 lei;
Profit impozabil	380.000 lei;
Impozit pe profit datorat 380.000 lei * 16%	60.800 lei;
Impozit pe profit înregistrat la sfârşitul trimestrului III	32.000 lei;
Diferenţă impozit de înregistrat	28.800 lei.

3.	691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	4411 "Impozitul pe profit"	28.800	28.800

4.) Închiderea contului 691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit".

4.	121 "Profit sau pierdere"	=	691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	28.800	28.800

5.) Constituirea rezervelor statutare de 10 % din profitul net.

Profit net = Profit brut – Cheltuiala cu impozitul pe profit înregistrată pe parcursul exerciţiului = 400.000 – 60.800 = 339.200 lei. Rezerve statutare 33.920 lei.

5.	129 "Repartizarea profitului"	=	1063 "Rezerve statutare sau contractuale"	33.920	33.920

Exercițiul N

1.) Închiderea contului 129 "Repartizarea profitului" cu repartizările din profit efectuate în exercițiul anterior (20.000 lei – rezerve legale + 33.920 lei – rezerve statutare) 53.920 lei

1.	121 "Profit sau pierdere"	=	129 "Repartizarea profitului"	53.920	53.920

2.) Reportarea profitului net din exercițiul precedent nerepartizat: 339.200 – 53.920 = 285.280 lei.

2.	121 "Profit sau pierdere"	=	1171 "Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită"	285.280	285.280

3.) Repartizarea profitul obținut în exercițiul precedent, pe destinațiile hotărâte de AGA:

- alte rezerve 339.200 lei * 15% = 50.880 lei;
- dividende (diferența din profit)= 234.400 lei;

TOTAL 285.280 lei.

3.	1171 "Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită"	=	%	285.280	-
			1068 "Alte rezerve"		50.880
			457 "Dividende de plată"		234.400

Exercițiul N + 1

1.) La începutul exercițiului se reportează pierderea contabilă înregistrată pe parcursul anului anterior, până la întrunirea AGA, 25.000 lei

1.	1171 "Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită"	=	121 "Profit sau pierdere"	25.000	25.000

2.) Acoperirea pierderii înregistrate la sfârșitul exercițiului anterior, pe baza hotărârii AGA, din rezervele legale (20.000 lei) iar diferența din alte rezerve (5.000 lei).

2.	%	=	1171 "Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită"	-	25.000
	1061 "Rezerve legale"			20.000	
	1068 "Alte rezerve"			5.000	

4.2.4. Contabilitatea rezultatului exercițiului și a rezultatului reportat

Rezultatul exercițiului apare și se înregistrează în contabilitate ca efect al închiderii conturilor de "cheltuieli" și "venituri", acestea fiind structuri specifice consumului de resurse și producerii de rezultate.

În funcție de mărimea acestor structuri rezultatul exercițiului poate fi:

a) profit, atunci când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile sau

b) pierdere, în situația inversă.

În contabilitate, "profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar. Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli se efectuează, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar."[1] Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere.

Rezultatul financiar al exercițiului curent se înregistrează cu ajutorul contului bifuncțional **121 "Profit sau pierdere"**, care înregistrează la sfârșitul fiecărei perioade în credit veniturile realizate pe parcursul acesteia, iar în debit cheltuielile. Soldul creditor al contului reflectă profitul obținut iar cel debitor, pierderea.

Funcțiunea completă a contului 121 se prezintă astfel:

Debit	**121 "Profit sau pierdere"**		**Credit**
601 la 698	- La sfârșitul perioadei, soldul debitor al conturilor de cheltuieli	- La sfârșitul perioadei, soldul creditor al conturilor din clasa 7	701 la 786
129	- Profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, care a fost repartizat la rezerve conform prevederilor legale	- Pierderile contabile realizate în exercițiul financiar încheiat, transferate la începutul exercițiului financiar următor asupra rezultatului reportat	117
117	- Profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, evidențiat la începutul exercițiului financiar următor în rezultatul reportat		
SFC	**Profitul realizat**	**Pierderea înregistrată**	**SFD**

Profitul obținut se repartizează pe destinațiile prevăzute de lege, după diminuarea lui cu cota destinată rezervei legale și impozitul pe profit, astfel:[2]

- parțial la sfârșitul acestuia (constituirea rezervelor în baza prevederilor statutare);
- definitiv în cursul exercițiului următor, cu aprobarea Adunării generale a acționarilor sau asociaților (acoperirea pierderilor din anii precedenți, dividende, majorarea capitalului social, alte destinații hotărâte de Adunarea generală);
- amânat la repartizare și lăsat în așteptare, pentru a fi repartizat pe destinații în perioadele viitoare, cu aprobarea Adunării generale a acționarilor sau asociaților.

---

[1] ***. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 din 18/06/2008, cu modificările și completările ulterioare, art. 19, alin. (1)

[2] Dumitrean, E., Scorțescu, Gh., Toma, C., Berheci, I., Mardiros, D.-N., *Contabilitate financiară I*, Vol. I, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2002, p. 59

În contabilitate, repartizarea profitului exercițiului curent se înregistrează cu ajutorul contului de activ **129 "Repartizarea profitului"**, care se debitează cu repartizările efectuate din profit şi se creditează cu profitul net repartizat. Soldul debitor al contului indică repartizările efectuate din profit. Funcţiunea completă a contului 129 se prezintă astfel:

Debit	**129 "Repartizarea profitului"**		**Credit**
106	- Rezervele constituite, potrivit legii, din profitul realizat în exerciţiul financiar curent	- Profitul net realizat în exerciţiul financiar încheiat, care a fost repartizat la rezerve conform prevederilor legale	**121**
		Profitul repartizat aferent exerciţiului încheiat	**S.F.D.**

Închiderea conturilor 121 "Profit sau pierdere" şi 129 "Repartizarea profitului" se efectuează la începutul exerciţiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situaţiile financiare anuale. Ca urmare, cele două conturi apar cu soldurile corespunzătoare, în bilanţul întocmit pentru exerciţiul financiar la care se referă situaţiile financiare anuale.

Pierderea înregistrată se acoperă, fie integral la începutul exerciţiului următor, din profit sau rezerve, cu aprobarea Adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, sau poate fi amânată la acoperire total sau parţial, fiind lăsată în aşteptare pentru a fi acoperită în perioada viitoare, tot cu aprobarea Adunării generale.

În conformitate cu legislaţia în vigoare "Pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar curent, după aprobarea situațiilor financiare anuale conform legii, și cel reportat aferent exercițiilor financiare precedente, din rezerve, prime de capital și capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale. În lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acoperă pierderea contabilă este la latitudinea adunării generale a acționarilor sau asociaților, respectiv a consiliului de administrație."[1]

Potrivit Codului fiscal "Pierderea anuală, stabilită prin declaraţia de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obţinute în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora."[2]

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 423

[2] ∴ Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015, cu modificările şi completările ulterioare, Titlul II *Impozitul pe profit,* art. 31, alin. (1)

Rezultatul exerciţiului precedent (sau exerciţiilor precedente) – profit nerepartizat/pierdere neacoperită se reflectă în contul bifuncţional **117 "Rezultatul reportat"**, a cărui funcţiune se prezintă astfel:

Debit	**117 "Rezultatul reportat"**		**Credit**
121	- Pierderile contabile realizate în exerciţiul financiar încheiat, transferate la începutul exerciţiului financiar următor asupra rezultatului reportat	- Profitul net realizat în exerciţiul financiar încheiat, evidenţiat la începutul exerciţiului financiar următor în rezultatul reportat	**121**
101	- Profitul contabil realizat în exerciţiile financiare precedente, utilizat ca sursă de majorare a capitalului social, potrivit legii	- Pierderile contabile ale exerciţiilor financiare precedente, acoperite din prime de capital, potrivit legii	**104**
106, 117, 446, 457	- Profitul net realizat în exerciţiile financiare precedente şi care se repartizează în exerciţiile financiare următoare pe destinaţiile aprobate de adunarea generală a acţionarilor/asociaţilor, potrivit legii	- Pierderile contabile ale exerciţiilor financiare precedente, acoperite din rezerve, conform hotărârii adunării generale a acţionarilor/asociaţilor	**106**
401, 404, 431, 437, 438, 441, 4423, 446, 447, 448, 462 şi alte conturi în care urmează să se evidenţieze corectarea erorilor	- Rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exerciţiul financiar curent, aferente exerciţiilor financiare precedente	- Pierderile contabile realizate în exerciţiile financiare precedente, acoperite prin reducerea capitalului social, conform hotărârii adunării generale a acţionarilor/asociaţilor	**101**
		- Pierderile contabile înregistrate în exerciţiile financiare precedente, acoperite din rezultatul reportat reprezentând profit, conform hotărârii adunării generale a acţionarilor/asociaţilor	**117**
		- Rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exerciţiul financiar curent, aferente exerciţiilor financiare precedente	**411, 461 şi alte conturi în care urmează să se evidenţieze corectarea erorilor**
149	- Pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, acoperite din rezultatul reportat	- Capitalizarea surplusului din reevaluare transferat direct în capitalul propriu, atunci când acest surplus reprezintă câştig realizat, respectiv la scoaterea din evidenţă a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare sau pe măsura folosirii activului de către entitate	**105**
S.F.C.	**Profitul nerepartizat**	**Pierderea neacoperită**	**SFD**

Contul 117 "Rezultatul reportat" se dezvoltă pe mai multe conturi sintetice de gradul II, şi anume:

- 1171 "Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită";
- 1172 "Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puţin IAS 29"[1];
- 1173 "Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile";
- 1174 "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile";
- 1175 "Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare";
- 1176 "Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene"[2].

4.3. Contabilitatea provizioanelor

Desfăşurându-şi activitatea în condiţiile economiei concurenţiale orice entitate este supusă la multiple riscuri şi cheltuieli. Riscurile şi cheltuielile care au clar precizat obiectul lor, impun, potrivit principiului prudenţei în evaluare, constituirea de provizioane. "Provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită şi care la data bilanţului este probabil să existe sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce priveşte valoarea sau data la care vor apărea."[3]

Aceste provizioane sunt datorii cu exigibilitate sau valoare incertă ce vor fi înregistrate în contabilitate dacă sunt îndeplinite cumulativ **următoarele condiţii**: (1) o entitate are o obligaţie curentă generată de un eveniment anterior; (2) este probabilă efectuarea unor plăţi pentru onorarea obligaţiei respective şi (3) poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligaţiei. Dacă aceste condiţii nu sunt îndeplinite, nu va fi recunoscut un provizion. De asemenea, provizioanele nu pot fi utilizate pentru ajustarea valorilor activelor.

O ***obligaţie curentă*** este o obligaţie legală sau implicită. O obligaţie *legală* este obligaţia care rezultă:[4] dintr-un contract (în mod explicit sau implicit), din legislaţie sau din alt efect al legii. O obligaţie *implicită* (de exemplu, obligaţia prin care o entitate se angajează să efectueze plăţi compensatorii personalului disponibilizat) este obligaţia care rezultă din acţiunile unei entităţi în cazul în care:

---

[1] Acest cont apare doar la entităţile care au aplicat Reglementările contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001 şi până la închiderea soldului acestui cont

[2] În acest cont se evidenţiază eventualele diferenţe rezultate din dispoziţiile tranzitorii cuprinse în prezentele reglementări, în condiţiile prevăzute de acestea

[3] *** *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 369, alin. (1)

[4] Idem, punctul 374, alin. (3)

prin stabilirea unei practici anterioare, prin politica scrisă a firmei sau dintr-o declarație suficient de specifică, entitatea a indicat partenerilor săi că își asumă anumite responsabilități; și ca rezultat, entitatea a indus partenerilor ideea că își va onora acele responsabilități.

Provizioanele nu pot depăși din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligației curente la data bilanțului.

Se vor recunoaște drept provizioane doar acele obligații generate de evenimente anterioare care sunt independente de acțiunile viitoare ale entității (de exemplu, modul de desfășurare a activității în viitor). Exemple de astfel de obligații sunt amenzile sau costurile de eliminare a efectelor negative, produse mediului, pedepsite de lege, ambele generând ieșiri de resurse care încorporează beneficii economice, indiferent de acțiunile viitoare ale entității. De asemenea, o entitate recunoaște un provizion pentru costurile de închidere a unei instalații petroliere, cu condiția ca respectiva entitate să remedieze daunele produse deja.

Dimpotrivă, o entitate poate intenționa sau poate avea nevoie, datorită presiunilor de ordin comercial sau a cerințelor de ordin legal, să efectueze cheltuieli pentru a putea acționa într-un anumit mod (de exemplu, prin instalarea echipamente care să elimine poluarea). Deoarece entitatea poate evita cheltuielile viitoare prin diverse acțiuni, de exemplu, prin modificarea procedeului de fabricație, ea nu are o obligație curentă aferentă acelei cheltuieli viitoare și, deci, ***nu va recunoaște nici un provizion.***[1]

Nu se recunosc provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare.

Provizioanele se pot distinge de alte datorii, cum ar fi datoriile din credite comerciale sau cheltuielile angajate, dar neplătite, datorită factorului de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare stingerii datoriei. ***Spre deosebire de acestea:***[2]

a) datoriile comerciale constituie obligații de plată a bunurilor sau serviciilor ce au fost primite de la sau expediate de furnizori și care au fost facturate, sau a căror plată a fost convenită în mod oficial cu furnizorii; și

b) cheltuielile angajate sunt obligațiile de plată pentru bunuri și servicii care au fost primite de la sau expediate de furnizori, dar care nu au fost încă plătite, facturate sau nu s-a convenit oficial asupra plății lor cu furnizorul, inclusiv salariile datorate angajaților (de exemplu, sumele aferente concediului plătit). Deși uneori este necesară o estimare a valorii sau exigibilității acestor datorii, elementul de incertitudine este - în general - mult mai redus decât în cazul provizioanelor.

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 376, alin. (2)

[2] Idem, punctul 375, alin. (1)

Angajamentele entităţilor sunt prezentate, de regulă, ca parte a datoriilor rezultate din credite comerciale sau din alte activităţi, în timp ce provizioanele sunt raportate separat.

Provizioanele se constituie, de regulă, la sfârşitul unui exerciţiu financiar pentru perioada/perioadele viitoare prin afectarea cheltuielilor [1]. La sfârşitul exerciţiului următor, provizioanele existente se analizează şi se regularizează în contabilitate astfel:

- dacă riscul sau cheltuiala estimate sunt mai mari decât valoarea provizionului existent, diferenţa se va înregistra ca o suplimentare de provizion (prin majorarea cheltuielilor);
- dacă riscul sau cheltuiala estimate sunt mai mici decât valoarea provizionului existent, diferenţa se va înregistra ca o diminuare de provizion (prin majorarea veniturilor);
- dacă riscul sau cheltuiala s-au produs, provizionul existent se consumă pentru a le compensa (prin majorarea veniturilor);
- dacă riscul sau cheltuiala estimate nu s-au produs, provizionul devine fără obiect şi se anulează (prin majorarea veniturilor).

Schematic, mecanismul general de reflectare în contabilitate a provizioanelor este redat în figura nr. 4.1.

CHELTUIELI = PROVIZIOANE	PROVIZIOANE = VENITURI
Constituirea (suplimentarea) provizioanelor	Reluarea (anularea, diminuarea sau consumarea) provizioanelor

Fig. nr. 4.1. *Mecanismul general de reflectare în contabilitate a provizioanelor*

Provizioanele se constituie pentru elemente cum sunt:

a) litigiile, amenzile şi penalităţile, despăgubirile, daunele şi alte datorii incerte;

b) cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanţie şi alte cheltuieli privind garanţia acordată clienţilor;

c) dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea;

d) acţiunile de restructurare;

e) pensiile şi obligaţii similare;

f) impozitele;

g) terminarea contractului de muncă;

h) primele ce urmează a se acorda personalului în funcţie de profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale;

i) provizioane în legătură cu acorduri de concesiune;

---

[1] Face excepţie constituirea provizioanelor pentru dezafectarea imobilizărilor corporale care majorează costul respectivelor imobilizări corporale şi nu afectează cheltuielile

j) provizioane pentru contracte cu titlu oneros;

k) alte provizioane.

a) Provizioanele pentru litigii se constituie de regulă la sfârşitul exercițiului financiar pentru litigii în curs de judecare şi pentru care există o anumită probabilitate de a le pierde. Valoarea provizionului de constituit se obține prin estimarea sumei care face obiectul litigiului, cheltuielilor de judecată, expertizelor tehnice şi/sau contabile şi a altor cheltuieli ce privesc cauza aflată în litigiu.

b) Provizioanele pentru garanții acordate clienților se constituie la entitățile care produc şi vând produse sau mărfuri cu perioadă de garanție, fapt pentru care sunt denumite şi provizioane pentru garanții de bună execuție. Mărimea acestor provizioane se determină având în vedere următoarele criterii: cheltuielile cu reparațiile din exercițiul curent; veniturile estimate pentru anul următor din vânzări de bunuri şi servicii la care se acordă garanție; procentul defecțiunilor constatate la vânzările de bunuri şi servicii la care se acordă garanție, aplicându-se următoarele relații:

Valoare provizion = Venituri estimate din vânzări de bunuri sau prestări de servicii (cu perioadă de garanție) * Cota medie a cheltuielilor cu reparațiile din perioada curentă * Procentaj defecțiuni

Cota medie a cheltuielilor cu reparațiile din perioada curentă prevăzută în contracte este egală cu cota medie realizată în exercițiul precedent:

Cota medie realizată în exercițiul curent = Cheltuieli cu reparațiile în perioada de garanție în perioada curentă / Venituri înregistrate lunar din vânzări de bunuri sau prestarea de servicii (cu perioadă de garanție) în exercițiul precedent

Provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților se constituie trimestrial numai pentru bunurile livrate şi serviciile prestate în cursul trimestrului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful serviciilor prestate.

Pentru lucrările de construcții care necesită garanții de bună execuție, conform prevederilor din contractele încheiate, astfel de provizioane se constituie trimestrial, în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor executate şi confirmate de beneficiar pe baza situațiilor de lucrări.

Înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garanțiile de bună execuție se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract.

Aceleaşi prevederi se aplică şi în cazul provizioanelor pentru garanții de bună execuție a contractelor externe, acordate în condițiile legii producătorilor şi prestatorilor de servicii, în cazul exporturilor complexe, proporțional cu cota de

participare la realizarea acestora, cu condiţia ca acestea să se regăsească distinct în contractele încheiate sau în tariful lucrărilor executate şi în facturile emise.[1]

c) Provizioanele pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea se constituie atunci când există obligaţia de a demola, înlătura şi restaura elemente de imobilizări corporale. Costurile de demolare şi înlăturare a imobilizării corporale şi de restaurare a zonei în care aceasta s-a aflat reprezintă obligaţie pentru care o entitate suportă cheltuieli fie la momentul dobândirii imobilizării corporale, fie ca o consecinţă a faptului că a utilizat-o pentru o anumită perioadă de timp.

Modificările în evaluarea datoriilor existente din dezafectare, restaurare şi de natură similară se contabilizează diferit, după cum activul aferent este evaluat la cost sau la valoare reevaluată.

Astfel, dacă activul este evaluat utilizându-se ***modelul bazat pe cost*** modificările datoriilor trebuie adăugate la costul activului sau trebuie deduse din costul acestuia în perioada curentă, cu condiţia ca valoarea dedusă din costul activului să nu depăşească valoarea sa contabilă. Dacă o scădere a datoriei depăşeşte valoarea contabilă a activului, excedentul trebuie recunoscut imediat în profit sau pierdere.

Atunci când ajustarea generează o mărire a costului unui activ, entitatea trebuie să analizeze dacă activul este supraevaluat. Dacă există un astfel de indiciu, entitatea trebuie să analizeze dacă este necesară contabilizarea unei pierderi din depreciere.

Ca urmare a aplicării acestor prevederi, cheltuiala cu amortizarea activului trebuie ajustată ulterior pentru a aloca valoarea contabilă astfel rezultată, pe o bază sistematică pe parcursul duratei rămase din perioada de amortizare stabilită pentru acel activ.

Dacă activul este evaluat utilizându-se ***modelul reevaluării:***[2]

a) modificările datoriei ajustează rezerva din reevaluare, astfel:

(i) sub rezerva respectării condiţiilor de la lit. b), o scădere a datoriei majorează rezerva din reevaluare din capitalurile proprii, cu excepţia cazului în care ea trebuie recunoscută în contul de profit şi pierdere în măsura în care reia o reducere din reevaluarea aceluiaşi activ, care a fost recunoscută anterior drept cheltuială;

(ii) o creştere a datoriei trebuie recunoscută în contul de profit şi pierdere, exceptând cazul în care reduce rezerva din reevaluare din capitalurile proprii, în limita oricărui sold creditor existent pentru acel activ;

---

[1] Norme metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 22/13.01.2016, cu modificările şi completările ulterioare, art. 19, alin. (2)

[2] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 236

b) în cazul în care o scădere a datoriei depăşeşte valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută dacă activul ar fi fost contabilizat conform modelului bazat pe cost, excedentul trebuie recunoscut imediat în contul de profit şi pierdere;

c) o modificare a datoriei este un indiciu că activul ar putea să necesite o reevaluare pentru a se asigura faptul că valoarea contabilă nu diferă semnificativ de cea care ar fi determinată utilizându-se valoarea justă la finalul perioadei de raportare. Dacă este necesară o reevaluare, toate activele din acea categorie trebuie reevaluate.

d) Provizioanele pentru restructurare se pot constitui în următoarele situaţii:[1]

a) vânzarea sau încetarea activităţii unei părţi a afacerii;

b) închiderea unor sedii ale entităţii;

c) modificări în structura conducerii, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere;

d) reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ în natura şi scopul activităţilor entităţii.

Dacă restructurarea este la nivelul grupului, provizionul pentru restructurare se recunoaşte atât în situaţiile financiare anuale individuale ale entităţii din grup afectate de restructurare, cât şi în cele consolidate.

Provizioanele pentru restructurare, în cazul existenţei unei obligaţii legale, se constituie cu respectarea condiţiilor generale de recunoaştere a provizioanelor şi a prevederilor legale.

O entitate are o obligaţie implicită care determină constituirea unui provizion pentru restructurare atunci când sunt îndeplinite condiţiile generale de recunoaştere a provizioanelor şi entitatea:

a) dispune de un plan oficial detaliat pentru restructurare, care să stipuleze cel puţin:

- activitatea sau partea de activitate la care se referă;
- principalele locaţii afectate de planul de restructurare;
- numărul aproximativ de angajaţi care vor primi compensaţii pentru încetarea activităţii, distribuţia şi posturile acestora;
- cheltuielile implicate; şi
- data de la care se va implementa planul de restructurare; şi

b) a provocat celor afectaţi o aşteptare că va realiza restructurarea prin începerea implementării acelui plan sau prin anunţarea principalelor sale caracteristici celor afectaţi de acesta.

În cazul în care o entitate începe un plan de restructurare sau anunţă principalele sale caracteristici celor afectaţi numai după data bilanţului, dacă

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 379, alin. (1)

restructurarea este semnificativă şi neprezentarea ar putea influenţa deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situaţiilor financiare, este necesară prezentarea de informaţii în acest sens.

Un provizion aferent restructurării va include numai costurile directe generate de restructurare, şi anume cele care: sunt generate în mod necesar de procesul de restructurare şi nu sunt legate de desfăşurarea continuă a activităţii entităţii.

Provizioanele pentru restructurare nu trebuie să includă costuri precum cele legate de recalificarea sau mutarea personalului permanent; marketing; sau investiţiile în noi sisteme şi reţele de distribuţie. Aceste cheltuieli referitoare la administrarea viitoare a activităţii nu reprezintă datorii de restructurare la data bilanţului.

e) Provizioanele pentru pensii se referă la sumele ce vor fi plătite de entitate după ce angajaţii au părăsit entitatea. Acestea se constituie atunci când entitatea are prevăzută prin actul constitutiv sau contractul de muncă obligația achitării unor sume cu titlu de pensie, după ce angajații au părăsit entitatea. La constituirea acestor provizioane se vor avea în vedere și prevederile legislației în vigoare.

Valoarea provizioanelor pentru pensii se stabileşte de către specialişti în domeniu, având în vedere criterii cum sunt vârsta, vechimea în muncă şi rotaţia personalului în cadrul entităţii. Provizioanele pentru pensii se recunosc pe parcursul perioadei de muncă rămase până la pensie, atunci când există certitudinea achitării lor într-o perioadă previzibilă de timp.

f) Provizioanele pentru impozite se constituie pentru sumele viitoare de plată datorate bugetului de stat, în condiţiile în care sumele respective nu sunt reflectate ca datorie în relaţia cu statul. Aceste provizioane pot fi constituite, de exemplu, pentru: diferenţe de impozite rezultate din operaţiuni de control nefinalizate; impozite pentru care entitatea are deschise procese în instanţă; rezerve din facilităţi fiscale sau alte rezerve pentru care în legislaţia fiscală există prevederi referitoare la impozitarea acestora, precum şi în alte situaţii care pot genera datorii sub forma impozitului pe profit.

g) Provizioanele pentru terminarea contractului de muncă se constituie pentru obligațiile asumate de entitate în relație cu angajații, pentru terminarea contractului de muncă de exemplu, obligații rezultate din contractul colectiv de muncă, de a plăti o sumă în corelare cu numărul de ani lucrați în entitate. Asemenea provizioane se recunosc atunci când există certitudinea achitării lor într-o perioadă previzibilă de timp.[1]

h) Provizioanele pentru primele ce urmează a se acorda personalului în funcţie de profitul realizat se constituie la sfârșitul exercițiului financiar pentru

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 383

sumele care urmează a fi achitate salariaților pentru contribuția adusă la obținerea rezultatelor financiare, potrivit prevederilor legale sau contractuale;

i) Provizioanele în legătură cu acorduri de concesiune. Atunci când operatorul unui acord de concesiune a serviciilor are o obligație contractuală de a întreține infrastructura la un anumit nivel de utilizare sau de a aduce infrastructura într-o anumită stare înainte de a fi predată concedentului la sfârșitul acordului de serviciu, drept obligații de îndeplinit ca o condiție a licenței primite, aceste obligații contractuale de a întreține sau de a reabilita infrastructura se recunosc drept provizion și se evaluează la cea mai bună estimare a cheltuielii care ar fi necesară pentru a deconta obligația actuală la data bilanțului.[1]

j) Provizioanele pentru contracte cu titlu oneros se constituie dacă o entitate are un contract cu titlu oneros și are o obligație contractuală prevăzută în contract. Potrivit reglementărilor contabile un contract cu titlu oneros reprezintă un contract în care costurile inevitabile aferente îndeplinirii obligațiilor contractuale depășesc beneficiile economice preconizate a fi obținute din contractul în cauză. Costurile inevitabile ale unui contract reflectă costul net de ieșire din contract, adică valoarea cea mai mică dintre costul îndeplinirii contractului și eventualele compensații sau penalități generate de neîndeplinirea contractului. Înainte de a constitui un provizion separat pentru un contract cu titlu oneros, o entitate recunoaște orice pierdere din deprecierea activelor alocate contractului în cauză.

k) În categoria ***altor provizioane*** se includ provizioanele constituite pentru obligații curente, cum sunt:[2]

- alte beneficii pe care entitatea urmează să le plătească angajaților sau persoanelor dependente de aceștia, care nu sunt legate de restructurare, pensii sau terminarea contractului de muncă;
- cheltuielile legate de protecția mediului înconjurător pentru: protejarea aerului; gestiunea apelor uzate; gestiunea deșeurilor, protejarea solului, a apelor subterane și a apelor de suprafață; protejarea biodiversității și a peisajului; alte activități de protejare a mediului înconjurător;
- obligații asumate în comun cu o terță parte etc.

În pus, provizioanele incluse la “Alte provizioane” trebuie descrise în notele explicative, dacă acestea sunt semnificative.

Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate. Pentru stabilirea existenței unei obligații curente la data bilanțului, trebuie luate în considerare toate informațiile disponibile.

---

[1] *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 384

[2] Idem, punctul 386

Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare la data bilanţului a costurilor necesare stingerii obligaţiei curente. Cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii datoriei curente este suma pe care o entitate ar plăti-o, în mod raţional, pentru stingerea obligaţiei la data bilanţului sau pentru transferarea acesteia unei terţe părţi la acel moment.

Dacă efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, valoarea provizionului reprezintă valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligaţiei. În acest caz, actualizarea provizioanelor se face întrucât, datorită valorii-timp a banilor, provizioanele aferente unor ieşiri de resurse care apar la scurt timp de la data bilanțului sunt mult mai oneroase decât cele aferente unor ieșiri de resurse de aceeaşi valoare, dar care apar mai târziu.

Cheltuielile cu actualizarea provizioanelor reprezintă cheltuieli financiare (cont 6861).

Actualizarea provizioanelor se efectuează de către persoane specializate, la sfârşitul fiecărui exercițiu financiar pentru care se impune o asemenea actualizare. Rata de actualizare utilizată trebuie să reflecte evaluările curente pe piață ale valorii-timp a banilor şi ale riscurilor specifice datoriei.[1]

Câştigurile rezultate din cedarea preconizată a activelor nu trebuie luate în considerare în evaluarea unui provizion. Dacă se estimează că o parte sau toate cheltuielile legate de un provizion vor fi rambursate de către o terţă parte, rambursarea trebuie recunoscută numai în momentul în care este sigur că va fi primită. Rambursarea trebuie considerată ca un activ separat.

Provizioanele trebuie revizuite la data fiecărui bilanţ şi ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. În cazul în care pentru stingerea unei obligaţii nu mai este probabilă o ieşire de resurse, provizionul trebuie anulat prin reluare la venituri.

Provizionul va fi utilizat numai pentru scopul pentru care a fost iniţial recunoscut.

Provizioanele se evaluează înaintea determinării impozitului pe profit, tratamentul fiscal al acestora fiind cel prevăzut de legislaţia fiscală.

În conformitate cu principiul prudenţei şi al independenţei exerciţiilor, provizioanele se constituie, chiar dacă riscul sau cheltuiala nu se cunoaşte decât între data închiderii exerciţiului şi cea a elaborării situaţiilor financiare.

Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli se realizează cu ajutorul contului de pasiv **151 "Provizioane"**, care se creditează cu valoarea provizioanelor constituite şi se debitează cu sumele reprezentând diminuarea sau anularea acestor provizioane. Soldul contului reflectă provizioanele existente.

---

[1] *** *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 387, alin. (3)-(5)

Funcţiunea completă a contului 151 se prezintă astfel:

Debit	151 "Provizioane"		Credit
781	- Sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor	- Valoarea provizioanelor constituite pe seama cheltuielilor, inclusiv a celor corespunzătoare primelor ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale	681
		- Costurile estimate iniţial cu demontarea şi mutarea imobilizării corporale, precum şi cele cu restaurarea amplasamentului pe care este poziţionată imobilizarea	212, 213, 215, 216
		- Valoarea actualizării provizioanelor	686
S.F.C.	**Provizioanele constituite**		

Contabilitatea provizioanelor se ţine pe feluri, în funcţie de natura, scopul sau obiectul pentru care au fost constituite, cu ajutorul următoarelor conturi sintetice de gradul II, astfel:

- 1511 "Provizioane pentru litigii";
- 1512 "Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor";
- 1513 "Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea";
- 1514 "Provizioane pentru restructurare";
- 1515 "Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare";
- 1516 "Provizioane pentru impozite";
- 1517 "Provizioane pentru terminarea contractului de muncă";
- 1518 "Alte provizioane".

Exemple:[1] **I)** O societate se află în litigiu cu un client pentru suma de 35.700 lei (inclusiv TVA) reprezentând produse livrate şi neîncasate. Cheltuielile cu taxele de timbru şi alte cheltuieli judecătoreşti, achitate în numerar, până la sfârşitul exerciţiului au fost de 1.500 lei cu TVA de 19 %. Societatea este reprezentată în instanţă de un jurisconsult, angajat propriu.

În exerciţiul financiar următor poate să apară una din situaţiile:

1) Litigiul este câştigat, încasându-se integral contravaloarea creanţei, cheltuielilor de judecată şi despăgubirii fixată de instanţă la 1.000 lei;

2) Litigiul este pierdut, creanţa fiind trecută la pierderi.

Exerciţiul "N":

1. Înregistrarea cheltuielilor de judecată efectuate până la sfârşitul exerciţiului:

[1] Pântea, I.P., Bodea, Gh., *Contabilitatea financiară românească conformă cu directivele europene*, Ed. Intelcredo, Deva, 2006, p. 362

1.	% 628 "Alte cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi" 4426 "TVA deductibilă"	=	5311 "Casa în lei"	- 1.500 285	1.785

2. Evidenţierea creanţei faţă de clientul cu care entitatea se află în litigiu:

2.	4118 "Clienţi incerţi sau în litigiu"	=	4111 "Clienţi"	35.700	35.700

3. Constituirea provizionului pentru valoarea litigiului şi cheltuielile de judecată (fără TVA):

3.	6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"	=	1511 "Provizioane pentru litigii"	31.500	31.500

Exerciţiul "N+1":

1a. Încasarea creanţei, cheltuielilor de judecată şi despăgubirii fixată de instanţă la 1.000 lei:

1a.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	% 4118 "Clienţi incerţi sau în litigiu" 7581 "Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi"	38.200	- 35.700 2.500

1b. Concomitent se anulează provizionul rămas fără obiect:

1b.	1511 "Provizioane pentru litigii"	=	7812 "Venituri din provizioane"	31.500	31.500

2a. Trecerea creanţei la pierderi:

2a.	654 "Pierderi din creanţe şi debitori diverşi"	=	% 4118 "Clienţi incerţi sau în litigiu" 4427 "TVA colectată"	30.000	- 35.700 -5.700

2b. Concomitent se consumă provizionul:

2b.	1511 "Provizioane pentru litigii"	=	7812 "Venituri din provizioane"	31.500	31.500

II)[1] Un producător de frigidere oferă o garanţie cumpărătorilor de 24 luni în momentul vânzării bunurilor. Pentru defecte minore costurile ocazionate de reparaţii sunt estimate la 500.000 lei, iar pentru defecte majore costurile sunt de 2.000.000 lei. În baza informaţiilor din anul curent, se estimează că în anul viitor 90 % din produsele vândute nu vor avea defecte, 7 % vor avea defecte minore, iar 3 % vor înregistra

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediţia a II-a, revizuită şi adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2016, pp. 437-438

defecte majore. Valoarea provizionului pentru reparaţii este de 95.000 lei (500.000 * 7% + 2.000.000 * 3% = 35.000 + 60.000).

În exerciţiul pentru care se constituie provizionul intervin cheltuieli ocazionate de reparaţii în sumă totală de 93.300 lei, din care:

- piese de schimb consumate	11.500 lei;
- salarii	80.000 lei;
- contribuţia asiguratorie pentru muncă (2,25 %)	1.800 lei;
TOTAL CHELTUIELI	93.300 lei.

1. Constituirea provizionului pentru produsele vândute cu perioadă de garanţie:

1.	6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"	=	1512 "Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor"	95.000	95.000

2. Înregistrarea cheltuielilor ocazionate de repararea produselor în perioada de garanţie:

2.	6024 "Cheltuieli privind piesele de schimb" Consumul de piese de schimb	=	3024 "Piese de schimb"	11.500	11.500
	641 "Cheltuieli cu salariile personalului" Salariile datorate personalului	=	421 "Personal-salarii datorate"	80.000	80.000
	646 "Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă" Contribuţia asiguratorie pentru muncă	=	436 "Contribuția asiguratorie pentru muncă"	1.800	1.800

3. Concomitent se consumă provizionul.

3.	1512 "Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor"	=	7812 "Venituri din provizioane"	95.000	95.000

III)[1] O entitate de exploatare minieră achiziţionează un utilaj în valoare de 150.000 lei cu TVA de 19%. Entitatea estimează că la terminarea extracţiei va efectua cheltuieli cu demontarea, mutarea şi restaurarea amplasamentului în valoare de 50.000 lei.

1. Înregistrarea achiziţiei şi recepţiei utilajului:

1.	%	=	404 "Furnizori de imobilizări"	-	178.500
	2131 "Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"			150.000	
	4426 "TVA deductibilă"			28.500	

2. Constituirea provizionului pentru dezafectare imobilizări corporale şi includerea lor în costul iniţial al utilajului:

[1] Ristea, M., coordonator şi colectiv, *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Ed. Universitară, Bucureşti, 2005, p. 100

2.	2131 "Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	=	1513 "Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea"	50.000	50.000

3. Înregistrarea cheltuielilor efective cu demontarea, mutarea şi restaurarea amplasamentului în valoare de 49.000 lei cu TVA de 19%, facturate de entitatea specializată:

3.	%	=	401 "Furnizori"	-	58.310
	628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"			49.000	
	4426 "TVA deductibilă"			9.310	

4. Concomitent se consumă provizionul.

4.	1513 "Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea"	=	7812 "Venituri din provizioane"	50.000	50.000

IV)[1] O societate hotărăşte încetarea activităţii unei secţii şi efectuarea unor plăţi compensatorii în sumă de 75.000 lei personalului afectat de restructurare.

1. Constituirea provizionului pentru restructurare:

1.	6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"	=	1514 "Provizioane pentru restructurare"	75.000	75.000

2. Înregistrarea sumelor datorate personalului afectat de restructurare:

2.	6588 "Alte cheltuieli de exploatare"	=	4281 "Alte datorii în legătură cu personalul"	75.000	75.000

3. Plata sumelor datorate personalului prin virare în conturile personale ale salariaţilor:

3.	4281 "Alte datorii în legătură cu personalul"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	75.000	75.000

4. Concomitent se consumă provizionul:

4.	1514 "Provizioane pentru restructurare"	=	7812 "Venituri din provizioane"	75.000	75.000

V)[2] Potrivit prevederilor din contractul individual de muncă o societate se angajează să plătească unui salariat, care a realizat o invenţie folosită în activitatea firmei, o sumă lunară de 5.000 lei după încetarea perioadei de viaţă activă (după pensionare). Legislaţia românească prevede că vârsta legală de pensionare pentru bărbaţi este de 65 de ani. Salariatul în vârstă de 40 ani mai are o durată de viaţă activă de 25 de ani. Potrivit datelor statistice, speranţa de viaţă în România pentru bărbaţi

[1] Pântea, I.P., Bodea, Gh., *Contabilitatea financiară românească conformă cu directivele europene*, Ed. Intelcredo, Deva, 2006, p. 363

[2] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2011, pp. 80-81

este actualmente de 71[1] de ani. Rezultă că entitatea va trebui să achite salariatului pentru cei 6 ani de pensie suma de 360.000 lei (6 ani * 12 luni * 5.000 lei/lună). Valoarea provizionului de constituit anual este de 14.400 lei (360.000 lei/25 ani). În contabilitate se înregistrează operațiile:

1. Constituirea provizionului pentru pensii la sfârșitul exercițiului "N":

1.	6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"	=	1515 "Provizioane pentru pensii și obligații similare"	14.400	14.400

2. Suplimentarea provizionului pentru pensii la sfârșitul exercițiului "N+1":

2.	6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"	=	1515 "Provizioane pentru pensii și obligații similare"	14.400	14.400

Remarcă: *Această operație se repetă și în următorii 23 de ani.*

3. Plata pensiei lunare, după încetarea perioadei de viață activă:

3.	6588 "Alte cheltuieli de exploatare"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	5.000	5.000

4. Consumarea lunară a provizionului pentru pensii:

4.	1515 "Provizioane pentru pensii și obligații similare"	=	7812 "Venituri din provizioane"	5.000	5.000

Remarcă: *1) Consumarea provizionului se poate înregistra și o singură dată pe an, la închiderea exercițiului financiar, cu suma de 60.000 lei.*
2) Pe perioada pensionării pot să apară situațiile:

a) angajatul pensionar decedează la vârsta de 70 de ani; în acest caz societatea va anula provizionul neconsumat (pentru anul rămas):

a.	1515 "Provizioane pentru pensii și obligații similare"	=	7812 "Venituri din provizioane"	60.000	60.000

b) angajatul pensionar decedează la vârsta de 75 de ani; în acest caz începând cu prima lună după împlinirea vârstei de 71 de ani societatea va înregistra plata pensiei lunare, fără a mai înregistra consumarea provizionului (care a fost consumat integral).

b.	6588 "Alte cheltuieli de exploatare"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	5.000	5.000

VI). O societate constituie la sfârșitul exercițiului N un provizion în sumă de 5.000 lei pentru diferențe de impozite estimate în urma operațiunilor de control nefinalizate, inclusiv penalități de întârziere pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale. În exercițiul următor se finalizează acțiunea de control stabilindu-se o diferență de impozit pe profit de 4.266 lei și o penalitate de întârziere de 681 lei.

1. Constituirea provizionului pentru impozite:

[1] http://www.mediafax.ro/social/raport-ue-romania-speranta-scazuta-de-viata-rata-ridicata-a-mortalitatii-incidenta-scazuta-a-cazurilor-de-cancer-si-diabet-13701180, accesat la 6.01.2018

1.	6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"	=	1516 "Provizioane pentru impozite"	5.000	5.000

2. Înregistrarea diferenţei de impozit şi a penalităţii de întârziere:

2a.	691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	4411 "Impozitul pe profit"	4.266	4.266
2b.	6581 "Despăgubiri, amenzi şi penalităţi"	=	4481 "Alte datorii faţă de bugetul statului"	681	681

3. Plata obligaţiilor la buget:

3.	%	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	-	4.947
	4411 "Impozitul pe profit"			4.266	
	4481 "Alte datorii faţă de bugetul statului"			681	

4. Concomitent se consumă provizionul:

4.	1516 "Provizioane pentru impozite"	=	7812 "Venituri din provizioane"	5.000	5.000

Remarcă: *1) Reflectarea în contabilitate a operaţiilor privind constituirea, suplimentarea şi reluarea altor provizioane este similară categoriilor de provizioane exemplificate anterior;*
2) Regimul fiscal al deductibilității provizioanelor se stabileşte prin Legea privind Codul fiscal al României. Astfel, potrivit Codului fiscal valabil pentru 2018, regimul şi condițiile de deductibilitate a provizioanelor se stabilesc prin art. 26 al Titlului II "Impozitul pe profit".

4.4. Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate

O entitate care doreşte atragerea de resurse suplimentare pentru dezvoltarea activităţii sale, are posibilitatea utilizării unor resurse variate grupate sub denumirea de "împrumuturi şi datorii asimilate". Ele au fost incluse în clasa conturilor de capital pentru că sunt utilizate pe termen mediu sau lung (peste un an) fiind asimilate capitalului unei entităţi.

Sub denumirea generică de "împrumuturi şi datorii asimilate" sunt cuprinse resurse eterogene din punct de vedere al conţinutului, dar care îndeplinesc un rol asemănător în finanţarea unei firme şi anume, susţinerea activităţii acesteia. Din această categorie a capitalului străin fac parte:

a) împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni;

b) creditele bancare pe termen mediu şi lung;

c) sumele datorate entităţilor afiliate, entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun;

d) alte împrumuturi şi datorii asimilate.

4.4.1. Contabilitatea împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni

Împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni, denumite şi "credite obligatare", sunt datorii pe termen lung obţinute prin vânzarea unor titluri de credit de valori egale, numite obligaţiuni, rambursabile la o anumită dată şi generatoare de dobânzi plătibile anual. În cadrul acestora, trebuie evidenţiate distinct împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni convertibile în acţiuni. Mai mult, potrivit Legii societăţilor comerciale republicată, cu modificările şi completările ulterioare, valoarea nominală a obligaţiunilor convertibile în acţiuni va trebui să fie egală cu cea a acţiunilor.

Potrivit legislaţiei în vigoare, pot emite obligaţiuni societăţile al căror capital social este divizat în acţiuni.

Atât acţiunile cât şi obligaţiunile sunt titluri de valoare care, în urma vânzării aduc emitentului mijloace băneşti. Între aceste două categorii de titluri există însă şi **deosebiri**:[1]

Deţinătorii de acţiuni au calitatea de coproprietari ai societăţii emitente şi au posibilitatea de a influenţa gestionarea acesteia prin dreptul de vot exercitat în adunarea generală a acţionarilor. Pe de altă parte, deţinătorii de obligaţiuni au calitatea de simpli creditori ai societăţii emitente şi nu pot influenţa în nici un fel gestionarea acesteia;

Deţinătorii de acţiuni au dreptul la dividend, reprezentând o cotă-parte din profitul net al societăţii emitente, a cărui mărime nu se cunoaşte în momentul cumpărării titlurilor, ci numai după închiderea exerciţiilor financiare. În schimb, cumpărătorii de obligaţiuni cunosc mărimea dobânzii pe care o vor obţine încă din momentul achiziţiei titlurilor.

În procesul emisiunii şi răscumpărării obligaţiunilor, pentru un titlu pot apare mai multe categorii valorice, şi anume:

Valoarea nominală este reprezentată de suma înscrisă pe obligaţiune, care stă la baza determinării dobânzii anuale. Valoarea nominală a unei obligaţiuni nu poate fi mai mică de 2,5 lei[2];

Valoarea de rambursare, care poate fi mai mare sau egală cu valoarea nominală, reprezintă suma pe care societatea emitentă se angajează să o plătească la scadenţa rambursării împrumutului obligatar pentru un titlu. Dacă valoarea de rambursare este superioară valorii nominale, diferenţa constituie *prima de rambursare a unei obligaţiuni.*

Valoarea de emisiune, care poate fi mai mică sau egală cu valoarea nominală, reprezintă preţul de vânzare la care obligaţiunea este oferită publicului spre subscriere. Dacă valoarea de emisiune este inferioară valorii nominale, diferenţa constituie *prima*

---

[1] Pântea, I.P., *Managementul contabilităţii româneşti*, vol. I, Ed. Intelcredo, Deva, 1998, p. 134

[2] *** Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, art. 167, alin. (1)

de emisiune a unei obligațiuni care sub aspect contabil este asimilată primei de rambursare, fiind reflectată cu ajutorul aceluiași cont.

Potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, atunci când suma de rambursat pentru datorii este mai mare decât suma primită, diferența se înregistrează într-un cont de activ. Aceasta trebuie prezentată în bilanț, ca o corecție a datoriei, precum și în notele explicative. Valoarea acestei diferențe trebuie amortizată printr-o sumă rezonabilă în fiecare exercițiu financiar, astfel încât să se amortizeze complet, dar nu mai târziu de data de rambursare a datoriei.[1]

Remarcă: *În România, potrivit Legii nr. 297 din 28 iunie 2004 privind piața de capital (publicată în Monitorul Oficial nr. 571/29 iunie 2004), cu modificările și completările ulterioare, emisiunile de obligațiuni se pot face numai pe piața de capital reglementată, supravegheată și controlată de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare.*

Pentru evidența operațiunilor specifice împrumuturilor obligatare intervin următoarele conturi:

- 161 "Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni", cont de pasiv care se creditează cu obligațiile contractate din emisiunea obligațiunilor și se debitează cu sumele achitate în contul acestor obligații. Soldul creditor reflectă valoarea creditelor obligatare de rambursat.

Funcțiunea contului 161 se prezintă astfel:

Debit	**161 "Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"**		**Credit**
512	- Suma împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni rambursate	- Suma împrumuturilor de primit/primite din emisiuni de obligațiuni	**461, 512**
505	- Valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate, anulate	- Suma primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni	**169**
456	- Împrumuturile din emisiuni de obligațiuni convertite în acțiuni		
765	- Diferențele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, precum și din rambursarea împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni în valută	- Diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni în valută	**665**
S.F.C.	**Împrumuturile din emisiuni de obligațiuni nerambursate**		

Contul 161 se dezvoltă pe mai multe conturi sintetice de gradul II, în funcție de natura împrumutului și instituția care îl garantează:

- 1614 "Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat";

---

[1] *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 365, alin. (2)

- 1615 "Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de bănci";
- 1617 "Împrumuturi interne din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat";
- 1618 "Alte împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni".

-169 "Prime privind rambursarea obligaţiunilor şi a altor datorii", cont de activ care asigură evidenţa diferenţei dintre valoarea de rambursare şi valoarea de emisiune a obligaţiunilor. În debitul contului se înregistrează suma primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni şi suma primelor de rambursare aferente altor datorii, iar în credit valoarea primelor de rambursare şi a altor datorii amortizate. Soldul debitor reflectă valoarea primelor privind rambursarea obligaţiunilor şi a altor datorii, neamortizate. Contul 169 se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II, operaţionale:

- 1691 "Prime privind rambursarea obligaţiunilor";
- 1692 "Prime privind rambursarea altor datorii".

Remarcă: *Deoarece împrumuturile şi datoriile asimilate sunt resurse de finanţare străine, entitatea care le utilizează datorează creditorilor dobânzi. Pentru evidenţa acestora intervine contul de pasiv **168 "Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate"**, a cărui funcţiune se prezintă astfel:*

Debit	168 "Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate"		Credit
512	- Suma dobânzilor plătite aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate	- Valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate	666
765	- Diferenţele favorabile de curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută, rezultate în urma evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, precum şi la rambursarea acestora	- Diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută, rezultate în urma evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	665
S.F.C.	Dobânzile datorate şi neplătite		

Contul 168 trebuie să reflecte dobânzile aferente fiecărui tip de împrumut şi datorie asimilată, motiv pentru care se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 1681 "Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni";
- 1682 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung";
- 1685 "Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate";
- 1686 "Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun";
- 1687 "Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate".

Exemplu:[1] O societate pe acţiuni emite la începutul exerciţiului N 10.000.000 obligaţiuni cu valoarea nominală unitară de 5 lei, pentru contractarea unui împrumut pe o perioadă de 5 ani. Prin prospectul de emisiune societatea se angajează să acorde o dobândă anuală de 6 %, iar la rambursare să plătească 5,10 lei/obligaţiune. Valoarea

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediţia a II-a, revizuită şi adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2016, pp. 445-446

de emisiune a titlurilor este de 4,95 lei/buc. Rezultă că prima de rambursare totală este de 0,15 lei/obligaţiune (0,10 lei prima de rambursare propriu-zisă şi 0,05 lei prima de emisiune). Cheltuielile ocazionate de emisiunea obligaţiunilor se ridică la 240.000 lei, achitate prin virament bancar. Primele de rambursare şi cheltuielile ocazionate de emisiune se amortizează liniar pe durata de utilizare a împrumutului obligatar. În contabilitatea societăţii emitente se înregistrează operaţiile:

În exerciţiul N:

1) Subscrierea publicului la cumpărarea de obligaţiuni:

1.	%	=	1618 "Alte împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni"	-	51.000.000
	461 "Debitori diverşi"			49.500.000	
	1691 "Prime privind rambursarea obligaţiunilor"			1.500.000	

2) Plata cheltuielilor de emisiune:

2.	201 "Cheltuieli de constituire"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	240.000	240.000

3) Încasarea preţului vânzare al obligaţiunilor subscrise:

3.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	461 "Debitori diverşi"	49.500.000	49.500.000

4) La sfârşitul exerciţiului se înregistrează:

a) dobânda datorată obligatarilor pentru împrumutul primit 3.000.000 lei (10.000.000 oblig. * 5lei /buc. * 6%):

4a.	666 "Cheltuieli privind dobânzile"	=	1681 "Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni"	3.000.000	3.000.000

b) cheltuielile cu amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor 300.000 lei (1.500.000 lei/5 ani):

4b.	6868 "Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor"	=	1691 "Prime privind rambursarea obligaţiunilor"	300.000	300.000

c) amortizarea cheltuielile ocazionate de emisiunea obligaţiunilor (Ca = 100/5ani = 20%; Amortizarea anuală = 240.000 lei * 20% = 48.000 lei):

4c.	6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2801 "Amortizarea cheltuielilor de constituire"	48.000	48.000

În exercițiul N+1:

1) Plata la începutul exercițiului a dobânzilor cuvenite deținătorilor de obligațiuni, aferente primului an de creditare a societății:

1.	1681 "Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	3.000.000	3.000.000

Remarcă: *Ultimele patru operațiuni se repetă și în următorii 4 ani dacă societatea nu procedează la răscumpărarea obligațiunilor înainte de scadență sau la preschimbarea acestora în acțiuni. În plus mai apar următoarele operații:*

În exercițiul N+5:

1) La scadență se răscumpără obligațiunile la nivelul valorii de rambursare 51.000.000 lei:

1.	505 "Obligațiuni emise și răscumpărate"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	51.000.000	51.000.000

2) Obligațiunile răscumpărate se anulează.

2.	1618 "Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"	=	505 "Obligațiuni emise și răscumpărate"	51.000.000	51.000.000

Remarcă: *1) După expirarea perioadei de utilizare a împrumutului din emisiuni de obligațiuni, primele de rambursare a obligațiunilor și cheltuielile de emisiune sunt amortizate integral;*
2) Dacă împrumutul obligatar nu se lansează de la începutul anului, dobânzile aferente fiecărui exercițiu, amortizarea primelor de rambursare și a cheltuielilor de emisiune se înregistrează proporțional cu perioada de folosire a împrumutului;
3) În cazul creditelor obligatare fără primă de rambursare, reflectarea în contabilitate a operațiilor este identică cu cea prezentată anterior cu mențiunea că nu mai intervine contul 1691 "Prime privind rambursarea obligațiunilor".

4.4.2. Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung

Creditele bancare pe termen mediu și lung sunt o componentă a capitalurilor permanente și reprezintă o sursă de finanțare cu caracter durabil, durata rambursării fiind cuprinsă între 1-5 ani pentru creditele bancare pe termen mediu și peste 5 ani pentru creditele pe termen lung.[1] Asemenea credite se primesc de la instituțiile

[1] În Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 datoriile entităților sunt clasificate în două categorii, în funcție de termenul de rambursare:
-datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an; și
-datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an (acestea fiind incluse în capitalurile permanente)

bancare în lei şi/sau în valută, sunt destinate finanţării investiţiilor, se garantează cu activele entităţii sau de către terţi şi sunt purtătoare de dobânzi.[1]

Pentru înregistrarea în contabilitate a operaţiilor ocazionate de primirea şi rambursarea creditelor menţionate se foloseşte contul de pasiv **162 "Credite bancare pe termen lung"**. Se creditează cu valoarea creditelor contractate de la bancă şi se debitează cu valoarea creditelor rambursate. Soldul creditor reflectă creditele de restituit instituţiilor bancare.

Funcţiunea contului 162 se prezintă astfel:

Debit	**162 "Credite bancare pe termen lung"**		**Credit**
512	- Suma creditelor pe termen lung rambursate	- Suma creditelor pe termen lung primite	**512**
765	- Diferenţele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a creditelor în valută, precum şi la rambursarea acestora	- Diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a creditelor în valută	**665**
S.F.C.	**Creditele bancare pe termen lung nerambursate**		

Contul 162 se dezvoltă pe mai multe conturi sintetice de gradul II, în funcţie de natura creditelor bancare pe termen lung, şi anume:

- 1621 "Credite bancare pe termen lung";
- 1622 "Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenţă";
- 1623 "Credite externe guvernamentale";
- 1624 "Credite bancare externe garantate de stat";
- 1625 "Credite bancare externe garantate de bănci";
- 1626 "Credite de la trezoreria statului";
- 1627 "Credite bancare interne garantate de stat".

Dobânzile datorate pentru creditele bancare pe termen lung primite sunt reflectate prin contul de pasiv 1682 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung" (vezi "Contabilitatea împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni").

Exemplu:[2] O entitate contractează la 1.07.N un credit bancar pe termen de 13 luni în valoare de 100.000 USD, la un curs de 4,10 lei/USD. Dobânda anuală datorată băncii este de 6%, potrivit contractului de împrumut şi se achită integral la scadenţa rambursării împrumutului (pe 31.07.N+1). La 31.12.N cursul de schimb al monedei americane este de 4,09 lei, iar la rambursare de 4,17 lei.

În contabilitatea entităţii se înregistrează operaţiile:

În exerciţiul N:

1) Primirea creditului de la bancă în contul de disponibil:

[1] Staicu, C., *Contabilitate financiară armonizată cu directivele europene*, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2002, p. 82

[2] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2011, pp. 87-88

1.	5124 "Conturi la bănci în valută"	=	1621 "Credite bancare pe termen lung"	410.000	410.000
	100.000 USD * 4,10 lei/USD = 410.000lei				

2) La sfârşitul exerciţiului se înregistrează:

a) dobânda datorată băncii pentru perioada de creditare din exerciţiul N: (100.000 USD * 6 % * 6)/12 = 3.000 USD; valoarea dobânzii la cursul zilei: 3.000 USD * 4,09 lei/USD = 12.270 lei:

2a.	666 "Cheltuieli privind dobânzile"	=	1682 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung"	12.270	12.270
	3.000 USD * 4,09lei/USD = 12.270 lei				

b) actualizarea valorii creditului la nivelul cursului de închidere al exerciţiului:

- valoare credit la 31.12 100.000USD * 4,09lei/USD = 409.000 lei;
- valoare credit la primire 100.000USD * 4,10lei/USD = 410.000 lei;

Diferenţă favorabilă de curs valutar 1.000 lei.

2b.	1621 "Credite bancare pe termen lung"	=	7651 "Diferenţe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"	1.000	1.000

Remarcă: *Potrivit prevederilor din Omfp 1.802/2014, cu modificările şi completările ulterioare, actualizarea elementelor exprimate în valută (creanţe, datorii, disponibilităţi etc.) se realizează lunar. Din raţiuni de simplificare şi evitare a repetării operaţiilor, în exemplul luat în considerare, actualizarea creditului o realizăm numai la închiderea exerciţiului.*

În exerciţiul N+1

1) La scadenţa rambursării împrumutului se înregistrează dobânda datorată băncii pentru perioada de creditare din exerciţiul N+1: (100.000 USD * 6% * 7/12) = 3.500 USD; valoarea dobânzii la cursul zilei: 3.500 USD * 4,17 lei/USD = 14.595 lei.

1.	666 "Cheltuieli privind dobânzile"	=	1682 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung"	14.595	14.595
	3.500 USD * 4,17lei/USD = 14.595lei				

2) Rambursarea împrumutului datorat băncii (100.000 USD) şi a dobânzii aferente perioadei de creditare (6.500 USD), cu evidenţierea diferenţelor de curs valutar:

1- Valoare plăţi la curs zi: 106.500 USD * 4,17 lei/USD = 444.105 lei;
2- Val. credit la 31.12.N 100.000 USD * 4,09 lei/USD = 409.000 lei;
3- Val. dob. la 31.12.N: 3.000 USD * 4,09 lei/USD = 12.270 lei;
4- Val dob. 1.01 – 31.07.N+1.: 3.500 USD * 4,17 lei/USD = 14.595 lei;
5- Total dobândă la curs istoric: 26.865 lei;
6- Val. plăţi la curs istoric (2+5) 435.865 lei;
7- Difer. de curs valutar nefavorabilă (1 – 6) 8.240 lei.

2.	%	=	5124 "Conturi la bănci în valută"	-	444.105
	1621 "Credite bancare pe termen lung"			409.000	
	1682 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung"			26.865	
	6651 "Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"			8.240	

4.4.3. Contabilitatea datoriilor privind imobilizările financiare şi a altor datorii pe termen lung

Uneori societăţile cu personalitate juridică sunt legate între ele printr-o reţea de relaţii de capital, adică prin deţinerea de acţiuni şi părţi sociale. Acele societăţi care au o poziţie de control sau de influenţă semnificativă în alte entităţi pot susţine financiar dezvoltarea acestora din urmă nu numai prin deţinerea de participaţii, ci şi prin acordarea de împrumuturi în condiţii avantajoase, pe termen lung sau scurt.[1]

Împrumuturile primite pe termen mai mare de un an de către o entitate de la societăţile care deţin participaţii în capitalul propriu sunt reflectate cu ajutorul contului **166 "Datorii care privesc imobilizările financiare"**, care funcţionează similar contului 162 "Credite bancare pe termen lung".

Contul 166 se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II pentru a evidenţia separat obligaţiile generate de primirea împrumuturilor de la entităţile afiliate şi de la cele care deţin interese de participare, respectiv:

-1661 "Datorii faţă de entităţile afiliate";

-1663 "Datorii faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun".

Dobânzile de achitat pentru datoriile aferente imobilizărilor financiare sunt evidenţiate prin conturile de pasiv 1685 "Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate" şi 1686 "Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun", a căror funcţiune a fost prezentată la "Contabilitatea împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni".

De asemenea, o societate poate beneficia pe termen mai mare de un an şi de alte resurse primite de la terţi, cum sunt: depozite şi garanţii băneşti primite, datorii provenind din concesiuni, brevete, licenţe şi alte drepturi preluate în activitatea proprie, finanțări de imobilizări prin leasing etc.

---

[1] Pop, A., *Contabilitatea financiară românească armonizată cu directivele contabile europene şi Standardele Internaţionale de Contabilitate*, Ed. Intelcredo, Deva, 2002, p. 203

Un interes deosebit prezintă **leasingul**, ca modalitate de finanțare a activelor imobilizate procurate de entități. În esență, operațiunea de leasing constă în transferarea dreptului de folosire, pe o anumită perioadă, a unui bun de la proprietar (locator sau finanțator) la utilizator (locatar sau beneficiar) în schimbul unei plăți sau unei serii de plăți. La expirarea contractului de leasing, utilizatorul poate să achiziționeze sau nu respectivul bun ori să prelungească contractul.

În funcție de clauzele incluse într-un contract de leasing acesta poate fi: financiar sau operațional. Un contract de ***leasing financiar*** transferă cea mai mare parte din riscurile şi avantajele aferente dreptului de proprietate asupra activului. Astfel, un contract de leasing se clasifică drept leasing financiar dacă întruneşte cel puţin una dintre următoarele condiţii:[1]

a) până la expirarea contractului, leasingul transferă locatarului titlul de proprietate asupra bunului;

b) locatarul are posibilitatea de a cumpăra bunul la un preţ estimat a fi suficient de mic în comparaţie cu valoarea justă la data la care opţiunea devine exercitabilă, astfel încât, la începutul contractului de leasing, există în mod rezonabil certitudinea că opţiunea va fi exercitată;

c) durata contractului de leasing se întinde pe o perioadă care acoperă, în cea mai mare parte, durata de viaţă economică a bunului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat;

d) valoarea totală a ratelor de leasing, mai puţin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului la finanțator (costul de achiziţie);

e) bunurile care fac obiectul contractului de leasing sunt de natură specială, astfel încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore.

Un contract de leasing, care nu îndeplineşte condițiile pentru a fi încadrat ca leasing financiar va fi clasat drept ***leasing operațional***.

În plus, în cazul leasingului financiar, achiziţiile de către locatar de bunuri imobile şi mobile sunt tratate ca investiţii în imobilizări, fiind supuse amortizării pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare ale locatarului. Leasingul operaţional impune ca bunurile să fie supuse amortizării de către locator, pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare ale acestuia.

Rezultă că în cazul leasingului financiar locatarul este tratat ca proprietar, în timp ce în cazul leasingului oparaţional locatarul este considerat un simplu utilizator (chiriaş), în concordanţă cu principiul contabilizării şi prezentării elementelor din bilanţ şi din contul de profit şi pierdere ţinând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză.

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 213, alin. (2)

Contabilitatea altor resurse primite de la terți pe termen mai mare de un an se realizează cu ajutorul contului de pasiv **167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate"** a cărui funcțiune se prezintă astfel:

Debit **167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate"** **Credit**

Debit			Credit
512	- Sumele reprezentând alte împrumuturi și datorii asimilate rambursate	- Sumele de încasat/încasate reprezentând alte împrumuturi și datorii asimilate	461, 512
404	- Obligația de plată a ratelor pe baza facturilor emise de locator, în cazul leasingului financiar	- Valoarea concesiunilor primite	205
		- Valoarea imobilizărilor corporale primite în leasing financiar	212, 213, 214, 216
213, 216	- Valoarea imobilizărilor aferente contractelor de leasing financiar cedate sau restituite	- Sumele reprezentând garanțiile de bună execuție reținute, conform contractelor încheiate	404
512	- Garanțiile de bună execuție restituite terților	- Diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a împrumuturilor și datoriilor asimilate în valută	665
765	- Diferențele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a împrumuturilor și datoriilor asimilate, în valută, precum și la rambursarea acestora		
768	- Diferențele favorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar	- Diferențele nefavorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar	668
S.F.C.	**Alte împrumuturi și datorii asimilate, nerestituite**		

Exemplu:[1] O societate preia, în luna decembrie 2014, în leasing financiar un mijloc de transport marfă nou, contractat în condiția de livrare CIP, pentru un preț de 20.000 EUR, pe o perioadă de 36 de luni, cu un avans de 20% și o valoare reziduală de 1% achitată la final, potrivit următoarelor date financiare:

TOTAL CONTRACT	**22.745**		
VALOARE INTRARE	20.000	TAXA LEASING	400
SUMA FINANȚATĂ	16.000	TOTAL DOBÂNDĂ	2.745
AVANS	4.000	ASIGURARE CASCO	3.360
VALOARE REZIDUALĂ	200	COMISION TOTAL	599

Decontarea cu societatea de leasing se realizeză în lei în funcție de evoluția cursului de schimb al monedei europene, respectiv:

-la recepția mijlocului de transport (primirea facturii de avans) 4,46 lei/EUR;

-la plata avansului 4,43 lei/EUR;

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediția a II-a, revizuită și adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iași, 2016, pp. 452-457

-la 31.12.2014, 4,42 lei/EUR;

-la primirea facturii pentru rata aferentă lunii ianuarie 4,45 lei/EUR;

-la plata facturii pentru rata lunii ianuarie 4,48 lei/EUR;

-la 31.01.2015, 4,47 lei/EUR;

-la 30.11.2017, 4,53 lei/EUR;

-la primirea facturii pentru rata aferentă lunii decembrie 2017 şi pentru valoarea reziduală, 4,51 lei/EUR;

-la plata facturii pentru luna decembrie 4,50 lei/EUR.

Scadenţarul, anexă la contract, se prezintă astfel:

Număr rată	Rata	Dobânda	Comisionul	TVA	Asigurarea	Total
1: Ianuarie 2015	439	147	32	148	104	**870**
2: Februarie 2015	439	143	32	148	104	**864**
3: Martie 2015	439	139	31	146	104	**857**
4: Aprilie 2015	439	135	30	145	104	**851**
5: Mai 2015	439	131	29	144	104	**845**
6: Iunie 2015	439	127	28	143	104	**839**
7: Iulie 2015	439	123	27	142	104	**833**
8: August 2015	439	119	26	140	104	**827**
9: Septembrie 2015	439	115	25	139	104	**821**
10: Octombrie 2015	439	111	25	138	104	**815**
11: Noiembrie 2015	439	107	24	137	104	**809**
12: Decembrie 2015	439	103	23	136	104	**803**
13: Ianuarie 2016	439	99	22	135	93	**786**
14: Februarie 2016	439	95	21	133	93	**780**
15: Martie 2016	439	91	20	132	93	**774**
16: Aprilie 2016	439	87	19	131	93	**768**
17: Mai 2016	439	83	18	130	93	**762**
18: Iunie 2016	439	79	18	129	93	**756**
19: Iulie 2016	439	75	17	128	93	**750**
20: August 2016	439	71	16	126	93	**744**
21: Septembrie 2016	439	67	15	125	93	**738**
22: Octombrie 2016	439	63	14	124	93	**732**
23: Noiembrie 2016	439	59	13	123	93	**726**
24: Decembrie 2016	439	55	12	122	93	**719**
25: Ianuarie 2017	439	51	11	120	84	**704**
26: Februarie 2017	439	47	11	119	84	**698**
27: Martie 2017	439	43	10	118	84	**692**
28: Aprilie 2017	439	39	9	117	84	**686**
29: Mai 2017	439	35	8	116	84	**680**
30: Iunie 2017	439	30	7	115	84	**674**
31: Iulie 2017	439	26	6	113	84	**668**
32: August 2017	439	22	5	112	84	**662**
33: Septembrie 2017	439	18	4	111	84	**656**
34: Octombrie 2017	439	14	4	110	84	**649**
35: Noiembrie 2017	439	10	3	109	84	**643**
36: Decembrie 2017	439	6	2	108	84	**637**

Total	**15.800**	**2.745**	**599**	**4.595**	**3.360**	**27.099**

Potrivit Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe, durata de amortizare a acestui tip de mijloc de transport este cuprinsă între 4 şi 6 ani, iar societatea decide să-l amortizeze liniar într-o perioadă de 5 ani.

În contabilitatea societății finanțate se înregistrează următoarele operații:

1) recepția mijlocului de transport finanțat prin leasing financiar:

1.	2133 "Mijloace de transport"	=	167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	89.200	89.200
	20.000 EUR*4,46 lei/EUR = 89.200 lei				

Remarcă: *Dobânzile de plătit, corespunzătoare contractelor de leasing și altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare sunt evidenţiate în contul în afara bilanţului **8051 "Dobânzi de plătit"**. În debitul contului se înregistrează valoarea dobânzilor de plătit corespunzătoare contractelor de leasing și altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare, iar în credit, cele aferente perioadei în curs, trecute pe cheltuieli. Soldul contului reprezintă valoarea dobânzilor de plătit corespunzătoare contractelor de leasing și altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare.*

2) concomitent se înregistrează valoarea dobânzii de plătit, aferent contractului de leasing: 2.745 EUR * 4,46 lei/EUR = 12.242,70 lei:

2.	8051 "Dobânzi de plătit"	12.242,70	-

3) primirea facturii de avans, cu evidențierea distinctă a taxei de leasing:

-valoare avans:	4.000 EUR*4,46 lei/EUR = 17.840,00 lei;
-taxa de leasing:	400 EUR*4,46 lei/EUR = 1.784,00 lei;
Baza de calcul TVA	4.400 EUR*4,46 lei/EUR = 19.624,00 lei;
TVA 24%*4.400 EUR =	1.056 EUR*4,46 lei/EUR = 4.709,76 lei;
Total factură	5.456 EUR*4,46 lei/EUR = 24.333,76 lei.

3.	%	=	404 "Furnizori de imobilizări"	-	24.333,76
	167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate"			17.840,00	
	628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"			1.784,00	
	4426 "TVA deductibilă"			4.709,76	

4) plata facturii de avans:

- val. facturii la curs înregistrare:	5.456 EUR*4,46 lei/EUR = 24.333,76 lei;
- val. facturii la curs plată:	5.456 EUR*4,43 lei/EUR = 24.170,08 lei;
Diferență de curs valutar favorabilă	163,68 lei.

4.	404 "Furnizori de imobilizări"	=	%	24.333,76	-
			5121 "Conturi la bănci în lei"		24.170,08
			768 "Alte venituri financiare"		163,68

5) actualizarea datoriei de leasing la cursul de la 31.12.2014; Valoarea finanțată – avans = 20.000-4.000 = 16.000 EUR:

-valoarea datoriei la curs înregistrare: 16.000 EUR*4,46 lei/EUR = 71.360 lei;
-valoarea datoriei la curs 31.12.2014: 16.000 EUR*4,42 lei/EUR = 70.720 lei;
Diferență de curs valutar favorabilă 640 lei.

5.	167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate"	=	768 "Alte venituri financiare"	640	640

6) înregistrarea facturii pentru rata aferentă lunii ianuarie:

-rata aferentă lunii ianuarie: 439 EUR*4,42 lei/EUR = 1.940,38 lei;
-dobânda 147 EUR*4,45 lei/EUR = 654,15 lei;
-comision 32 EUR*4,45 lei/EUR = 142,40 lei;
Baza de calcul TVA 618 EUR*4,45 lei/EUR = 2.750,10 lei;
TVA 24%*618 EUR = 148 EUR*4,45lei/EUR = 658,60 lei;
Asigurare 104 EUR*4,45lei/EUR = 462,80 lei;
Total valoare factură: 870 EUR*4,45lei/EUR= 3.871,50 lei;
Difer. de curs valutar nefav.: 439 EUR*(4,45-4,42) lei/EUR = 13,17 lei;

6.	%	=	404 "Furnizori de imobilizări"	-	3.871,50
	167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate"			1.940,38	
	666 "Cheltuieli privind dobânzile"			654,15	
	628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"			142,40	
	4426 "TVA deductibilă"			658,60	
	613"Cheltuieli cu primele de asigurare"			462,80	
	668 "Alte cheltuieli financiare"			13,17	

7) concomitent, se înregistrează dobânda trecută pe cheltuieli, aferentă primei rate, la cursul încheierii contractului: 147 EUR*4,46 lei/EUR = 655,62 lei:

7.			8051 "Dobânzi de plătit"	-	655,62

8) înregistrarea amortizării pentru luna ianuarie 2015:

Cota de amortizare = 100/5 ani = 20 %/an;
Amortizarea anuală = 89.200 lei * 20 % = 17.840 lei;
Amortizarea lunară = 17.840 lei/12 luni = 1.486,67 lei.

8.	6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 "Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	1.486,67	1.486,67

9) plata facturii aferente lunii ianuarie:
-valoarea facturii la curs înregistrare: 870 EUR*4,45lei/EUR= 3.871,50 lei;
-valoarea facturii la curs plată: 870 EUR*4,48lei/EUR= 3.897,60 lei;
Diferenţă de curs valutar nefavorabilă: 26,10 lei.

9.	%	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	-	3.897,60
	404 "Furnizori de imobilizări"			3.871,50	
	668 "Alte cheltuieli financiare"			26,10	

10) actualizarea datoriei de leasing la cursul de la 31.01.2015; Valoarea finanţată – avans – rata pentru luna ianuarie = 20.000-4.000-439 = 15.561 EUR:
-val. datoriei la curs 31.01.2015: 15.561 EUR *4,47 lei/EUR = 69.557,67 lei;
-val. datoriei la curs 31.12.2014: 15.561 EUR *4,42 lei/EUR = 68.779,62 lei;
Diferență de curs valutar nefavorabilă 778,05 lei.

10.	668 "Alte cheltuieli financiare"	=	167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	778,05	778,05

Remarcă: *Operaţiile 5)-10) se repetă şi în următoarele 35 de luni, ţinând seama de datele din tabelul anterior şi de evoluţia cursului de schimb valutar.*

11) înregistrarea facturii pentru rata aferentă lunii decembrie 2017 şi pentru valoarea reziduală:

-rata aferentă lunii dec. şi val. reziduală: 639 EUR*4,53 lei/EUR = 2.894,67 lei;
-dobânda 6 EUR*4,51 lei/EUR = 27,06 lei;
-comision 2 EUR*4,51 lei/EUR = 9,02 lei;
Baza de calcul TVA 647 EUR*4,51 lei/EUR= 2.917,97 lei;
TVA 24%*647 EUR = 155 EUR*4,51 lei/EUR= 699,05 lei;
Asigurare 84 EUR*4,51 lei/EUR= 378,84 lei;
Total valoare factură: 886 EUR*4,51 lei/EUR= 3.995,86 lei;
Difer. de curs valutar fav.: 639 EUR*(4,53-4,51) lei/EUR = 12,78 lei;

11.	%	=	%	4.008,64	4.008,64
	167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate"		404 "Furnizori de imobilizări"	2.894,67	3.995,86
	666 "Cheltuieli privind dobânzile"		768 "Alte venituri financiare"	27,06	12,78
	628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"			9,02	
	4426 "TVA deductibilă"			699,05	
	613"Cheltuieli cu primele de asigurare"			378,84	
		SAU			
11 a.	167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	=	%	2.894,67	-
			404 "Furnizori de imobilizări"		2.881,89
			768 "Alte venituri financiare"		12,78
	ŞI CONCOMITENT,				
11b.	%		404 "Furnizori de imobilizări"	-	1.113,97
	666 "Cheltuieli privind dobânzile"			27,06	
	628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"			9,02	
	4426 "TVA deductibilă"			699,05	
	613"Cheltuieli cu primele de asigurare"			378,84	

12) concomitent, se înregistrează dobânda trecută pe cheltuieli, aferentă ultimei rate, la cursul încheierii contractului: 6 EUR*4,46 lei/EUR = 26,76 lei:

12.			8051 "Dobânzi de plătit"	-	26,76

13) plata facturii finale:

- val. facturii la curs înregistrare: 886 EUR*4,51 lei/EUR= 3.995,86 lei;
- val. facturii la curs plată: 886 EUR*4,50 lei/EUR= 3.987,00 lei;

Diferenţă de curs valutar favorabilă 8,86 lei.

13.	404 "Furnizori de imobilizări"	=	%	3.995,86	-
			5121 "Conturi la bănci în lei"		3.987,00
			768 "Alte venituri financiare"		8,86

Capitolul 5. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR

Orice activitate economică este în acelaşi timp consumatoare de resurse şi generatoare de rezultate. În contabilitate, consumurile de mijloace materiale, umane şi băneşti sunt cunoscute sub denumirea generică de "cheltuieli", iar rezultatele obţinute în urma consumurilor efectuate dau conţinut noţiunii de "venituri". Diferenţa dintre mărimea cheltuielilor şi cea veniturilor constituie "rezultatul financiar" concretizat în profit sau pierdere, după caz.

5.1. Delimitări şi structuri privind cheltuielile

Nu există activitate economico-socială care să nu genereze consumuri de resurse, concretizate în cheltuieli. În cazul entităţilor economice, consumurile de resurse au la origine activităţile desfăşurate pentru realizarea obiectului de activitate. O parte dintre elementele utilizate în activitatea economică se consumă în procesele de producţie şi de comercializare, o altă parte se uzează, iar altele trebuie remunerate.

Potrivit "Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară" elaborat de IASB, cheltuielile reprezintă "scăderi ale beneficiilor economice în cursul perioadei contabile sub forma unor ieşiri sau epuizări ale activelor sau a suportării unor datorii, care au drept rezultat reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele legate de distribuirea către participanţii la capitalul propriu." (punctul 4.25, alin. (b)). Noţiunea de cheltuieli include pierderile, precum şi acele cheltuieli care apar în procesul desfăşurării activităţilor curente[1] ale entităţii concretizate în ieşiri sau scăderi ale valorii activelor (cum ar fi costul bunurilor vândute, manopera şi amortizarea). Pierderile se încadrează în definiţia cheltuielilor întrucât reprezintă diminuări ale beneficiilor economice, apărând sau nu pe parcursul derulării operaţiilor curente ale entităţii, şi ca atare, nu sunt considerate o structură distinctă.

"În categoria pierderilor sunt incluse, de exemplu, cele rezultate din dezastre, cum ar fi inundaţiile sau incendiile, precum şi cele rezultate din cedarea activelor imobilizate. De asemenea, definiţia cheltuielilor include şi pierderile nerealizate, cum ar fi cele rezultate din creşterea cursului de schimb valutar în cazul unor împrumuturi pe care entitatea le-a contractat în valută. Atunci când sunt recunoscute în situaţia veniturilor şi cheltuielilor, pierderile sunt prezentate, de obicei, separat deoarece

---

[1] Activităţile curente sunt orice activităţi desfăşurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum şi activităţile conexe acestora (Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 431, alin.(2))

cunoaşterea existenţei acestora este importantă în luarea deciziilor economice. Pierderile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv veniturile aferente."[1].

De asemenea, IASB fixează şi **criteriile de recunoaştere** a cheltuielilor în contul de profit şi pierdere, care sunt prezentate în cele ce urmează:[2]

1) se poate evalua în mod fiabil o diminuare a beneficiilor econmice viitoare legate de o diminuare a unui activ sau de o creştere a unei datorii; de fapt, aceasta înseamnă că recunoaşterea cheltuielilor are loc simultan cu recunoaşterea creşterii datoriilor sau reducerii activelor (de exemplu, drepturile salariale angajate sau amortizarea echipamentelor);

2) costurile suportate sunt asociate cu obţinerea elementelor specifice de venituri; acest proces, cunoscut sub denumirea de corelarea costurilor cu veniturile, constă în recunoaşterea simultană sau combinată a veniturilor şi a cheltuielilor care rezultă direct şi concomitent din aceleaşi tranzacţii sau din alte evenimente (de exemplu, diversele componente ale cheltuielilor care formează costul bunurilor vândute sunt recunoscute în acelaşi timp cu venitul generat din vânzarea bunurilor);

3) utilizarea unei proceduri de repartizare raţională şi sistematică, atunci când se aşteaptă să se obţină beneficii economice în decursul mai multor perioade contabile şi când asocierea acestora cu veniturile poate fi determinată doar în mod vag sau indirect; această modalitate este deseori necesară în procesul de recunoaştere a cheltuielilor asociate cu utilizarea unor active cum ar fi imobilizările corporale, fondul comercial, licenţele şi mărcile comerciale (cheltuiala este denumită depreciere sau amortizare); prin intermediul acestor proceduri de repartizare se asigură recunoaşterea cheltuielilor în perioadele contabile în care se consumă sau dispar beneficiile economice asociate acestor elemente;

4) costul nu generează beneficii economice viitoare sau viitoarele beneficii nu corespund ori încetează să mai corespundă criteriilor de recunoaştere în bilanţ ca un activ;

5) intervin situaţii în care apare o datorie fără recunoaşterea unui activ (de exemplu, datoria generată de garanţia acordată clienţilor).

Potrivit Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările şi completările ulterioare, "cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o diminuare a beneficiilor economice viitoare legate de o diminuare a valorii unui activ sau de o creştere a valorii unei datorii.

---

[1] IASB, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară®, Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2013*, Partea A Cadrul general conceptual şi dispoziţii, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2013, pag. A 40

[2] Idem, pp. A 42-A 43

Recunoaşterea cheltuielilor are loc simultan cu recunoaşterea creşterii valorii datoriilor sau reducerii valorii activelor (de exemplu, drepturile salariale angajate sau amortizarea echipamentelor)."[1]

Ca urmare, **cheltuielile unei entităţi sunt reprezentate de valorile plătite sau de plătit** pentru: consumuri de stocuri, lucrări şi servicii de care beneficiază entitatea; remunerarea forţei de muncă; executarea unor obligaţii legale sau contractuale. Sunt incluse în cheltuielile exerciţiului amortizările şi provizioanele constituite. O promisiune de cumpărare nu generează contabilizarea de cheltuieli.

Cheltuielile ocazionate de activitatea entităţilor sunt supuse prelucrării separate în cele două circuite ale contabilităţii, şi anume:

-Contabilitatea financiară ia în considerare totalitatea cheltuielilor efectuate de entitate la stabilirea rezultatului financiar. Structurarea acestora se realizează prin îmbinarea a două criterii: natura activităţilor desfăşurate şi natura cheltuielilor efectuate;

-Contabilitatea de gestiune recunoaşte numai anumite cheltuieli (din totalul celor efectuate de entitate) la determinarea costului de producţie. "Deoarece în *cadrul contabilităţii de gestiune se urmăreşte doar determinarea prin conturi a costurilor producţiei, cheltuielile care sunt preluate spre retratare din contabilitatea financiară se referă numai la cheltuielile de exploatare şi la o parte din cheltuielile financiare şi cu amortizările şi provizioanele.*" [2] Acestea sunt regrupate, din contabilitatea financiară, după destinaţie, pe produse, lucrări şi servicii.

În contabilitatea financiară cheltuielile sunt structurate după natura activităţii şi natura cheltuielii, rezultând următoarele categorii: cheltuieli de exploatare; cheltuieli financiare; cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare; cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite.

1). **Cheltuielile de exploatare** sunt legate de activitatea curentă, normală a entităţii, iar realizarea ei presupune importante eforturi materiale, financiare şi băneşti.[3] Acestea sunt generate şi impuse de realizarea obiectului de activitate propriu fiecărei entităţi, având un caracter de permanenţă. Principalele grupe ale cheltuielilor de exploatare sunt:

Cheltuielile privind stocurile, care includ: consumurile de materii prime, materiale consumabile, valoarea materialelor de natura obiectelor de inventar date în folosinţă, costul de procurare al materialelor nestocate trecute direct pe cheltuieli,

---

[1] *.*. *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 19, alin. (4)

[2] Budugan, D., Georgescu, I., Berheci, I., Beţianu, L., *Contabilitate de gestiune*, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2007, p. 236

[3] Scorţescu, Gh., *Contabilitatea cheltuielilor agenţilor economici*, Ediţia a II-a (revăzută şi completată), Ed. "Dosoftei", Iaşi, 1996, p. 9

costul energiei şi apei consumate, costul de achiziţie sau de producţie al activelor biologice de natura stocurilor, costul de procurare al mărfurilor şi ambalajelor, precum şi valoarea reducerilor comerciale primite pentru cumpărări de stocuri;

Cheltuielile cu serviciile executate de terţi grupează informaţii referitoare la cheltuielile ocazionate de procurarea utilităţilor din afara entităţii, cum sunt: întreţinerea şi reparaţiile; redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile; primele de asigurare; studiile şi cercetările; colaboratorii; comisioanele şi onorariile; protocolul, reclama şi publicitatea; transportul de bunuri şi personal; deplasările, detaşările şi transferările; cheltuielile poştale şi taxele de telecomunicaţii; serviciile bancare şi altele;

Cheltuielile cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, reprezentate de obligaţiile entităţii faţă de bugetul central, bugetele locale sau alte organisme publice, în baza prevederilor din legislaţia financiar-fiscală;

Cheltuielile cu personalul, generate de remunerarea forţei de muncă, concretizate în: salarii şi alte drepturi de personal, contribuţia asiguratorie pentru muncă, precum şi alte cheltuieli ocazionate de folosirea personalului, impuse de prevederile legale;

Alte cheltuieli de exploatare, reprezentate de: cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător; pierderi din creanţe şi debitori diverşi; despăgubiri, amenzi şi penalităţi; donaţii acordate; cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital; alte cheltuieli de exploatare;

2). **Cheltuielile financiare** sunt ocazionate de desfăşurarea activităţii financiare a entităţii şi sunt concretizate în: pierderi din creanţe legate de participaţii; valoarea de intrare imobilizărilor financiare cedate; diferenţa nefavorabilă dintre preţul de vânzare şi valoarea de intrare a investiţiilor pe termen scurt cedate; diferenţele nefavorabile de curs valutar; dobânzile datorate pentru împrumuturile primite; sconturile acordate furnizorilor şi altor creditori; alte cheltuieli financiare;

3). **Cheltuielile cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare** includ acele cheltuieli generate de amortizarea imobilizărilor; de constituirea sau suplimentarea provizioanelor; constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a: imobilizărilor; activelor circulante; amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor. Aceste cheltuieli sunt structurate pe cele două segmente ale activităţii desfăşurate de entitate: de exploatare şi financiară;

4). **Cheltuielile cu impozitul pe profit şi alte impozite** sunt reprezentate de sumele datorate bugetului de stat sub formă de impozit pe profit, impozitul pe veniturile microîntreprinderilor sau alte impozite prevăzute de legislaţia financiar-fiscală.

Evidenţa cheltuielilor generate de activitatea entităţii se asigură cu ajutorul conturilor din clasa 6 "Conturi de cheltuieli" a căror funcţie este de activ, cu excepţia contului 609 "Reduceri comerciale primite", care are funcţie de pasiv. Aceste conturi

colectează în debit, în cursul perioadei cheltuielile efectuate, în funcţie de natura acestora, iar în credit: cheltuielile aferente operaţiilor desfăşurate în participaţie, transmise pe bază de decont şi valoarea cheltuielilor transferate asupra contului de profit şi pierdere. Nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

5.2. Contabilitatea cheltuielilor de exploatare

Cheltuielile de exploatare deţin ponderea cea mai mare în totalul cheltuielilor înregistrate de o entitate şi determină semnificativ mărimea şi natura rezultatului cu care se încheie exerciţiul financiar. După natura lor, aceste cheltuieli se concretizează în: consumuri de elemente stocabile; folosirea serviciilor furnizate de terţi; remunerarea forţei de muncă; obligaţii către buget de natura impozitelor, taxelor şi vărsămintelor asimilate; alte cheltuieli privind activitatea de exploatare.

5.2.1. Contabilitatea cheltuielilor privind stocurile

Cheltuielile ocazionate de consumul elementelor stocabile sunt specifice entităţilor care desfăşoară activităţi de producţie şi comercializare, deşi se regăsesc într-o anumită proporţie şi la cele care au ca obiect de activitate executarea de lucrări sau prestarea serviciilor.

Potrivit structurii prevăzute în planul de conturi, evidenţa acestor cheltuieli se asigură în contabilitate cu ajutorul grupei **60 "Cheltuieli privind stocurile".** Principalele conturi sintetice de gardul I se prezintă în cele ce urmează:

-601 "Cheltuieli cu materiile prime";

-602 "Cheltuieli cu materialele consumabile".

În debitul acestor conturi se evidenţiază: valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime/materialelor consumabile incluse pe cheltuieli, constatate lipsă la inventar sau distruse, pierderile din deprecieri ireversibile, precum şi cele aflate la terţi şi a diferenţelor de preţ nefavorabile, aferente (**301/302, 308, 351**); valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime/ materialelor consumabile aprovizionate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent (**401**); sumele în curs de clarificare (**473**); valoarea materialelor consumabile achitate din avansuri de trezorerie (**542**).

Contul 602 "Cheltuieli cu materialelè consumabile" se dezvoltă pe mai multe conturi sintetice de gradul II, după natura materialelor consumate, astfel:

-6021 "Cheltuieli cu materialele auxiliare";

-6022 "Cheltuieli privind combustibilii";

-6023 "Cheltuieli privind materialele pentru ambalat";

-6024 "Cheltuieli privind piesele de schimb";

-6025 "Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat";

-6026 "Cheltuieli privind furajele";

-6028 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile";

-603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar" înregistrează în debit: valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar incluse pe cheltuieli, constatate lipsă la inventar, pierderile din deprecieri ireversibile şi a celor aflate la terţi şi a diferenţelor de preţ nefavorabile, aferente **(303, 308, 351)**; valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar aprovizionate, în cazul folosirii inventarului intermitent **(401)**; sumele în curs de clarificare **(473)**;

-604 "Cheltuieli privind materialele nestocate" înregistrează în debit: valoarea materialelor nestocate aprovizionate de la furnizori **(401, 408)**; sumele în curs de clarificare **(473)** şi valoarea materialelor nestocate achitate din avansuri de trezorerie **(542)**;

-605 "Cheltuieli privind energia şi apa" înregistrează în debit valoarea consumurilor de energie şi apă **(401, 408, 471, 542)** şi sumele în curs de clarificare **(473)**;

-606 "Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor" înregistrează în debit pe parcursul lunii valoarea la preţ de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor vândute, constatate lipsă la inventar, precum şi diferenţele de preţ nefavorabile, aferente **(361, 368)** şi sume clarificate trecute pe cheltuieli **(473)**;

-607 "Cheltuieli privind mărfurile" înregistrează în debit valoarea mărfurilor vândute, constatate lipsă la inventariere, depreciate ireversibil **(371)**; valoarea mărfurilor şi a produselor aflate la terţi pentru care au fost emise documentele de livrare sau constatate lipsă la inventar **(354, 357)**; valoarea mărfurilor achiziţionate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent **(401)** şi sumele în curs de clarificare **(473)**;

-608 "Cheltuieli privind ambalajele" înregistrează în debit: valoarea ambalajelor aflate în consignaţie la terţi, pentru care au fost emise documentele de vânzare **(358)**; valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor vândute, constatate lipsă la inventariere, precum şi a diferenţelor de preţ nefavorabile, aferente **(381, 388)**; valoarea ambalajelor achiziţionate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent **(401)**; valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, degradate **(409)** şi sumele în curs de clarificare **(473)**;

- 609 "Reduceri comerciale primite", cont de pasiv, care înregistrează în credit valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării (401).

<u>Remarcă:</u> *Majoritatea operaţiilor specifice cheltuielilor privind stocurile sunt exemplificate în cadrul subcapitolului referitor la stocuri din prezenta lucrare. Cu toate acestea, vom prezenta în sinteză modul de înregistrare a cheltuielilor ocazionate de consumul stocurilor.*

Exemple:[1]

a. Pe baza documentelor justificative se înregistrează în contabilitate, pe parcursul lunii decembrie exerciţiul N, următoarele consumuri şi cheltuieli privind stocurile:

1)-consum de materii prime: 100.000 lei;
2)-consum de materiale auxiliare 15.000 lei;
3)-consum de carburant pentru parcul de autovehicule 8.500 lei;
4)-consum de materiale pentru ambalat 2.000 lei;
5)-consum piese de schimb 25.000 lei;
6)-valoarea obiectelor de inventar trecută pe cheltuieli 2.000 lei;
7)-valoarea rechizitelor de birou aprovizionate şi incluse pe cheltuieli 1.500 lei;
8)-energia consumată în cursul lunii, pe baza facturii primite 6.200 lei;
9)-apa consumată în cursul lunii, pentru care nu s-a primit factura 3.000 lei;
10)-preţul de vânzare al mărfurilor vândute prin magazinul propriu de prezentare şi desfacere 17.850 lei; din care TVA 2.850 lei şi adaos comercial 3.000 lei;
11)-valoarea ambalajelor vândute 1.500 lei;
12)-reduceri comerciale primite ulterior facturării cu TVA aferentă 2.000 lei.

1.	601 "Cheltuieli cu materiile prime"	=	301 "Materii prime"	100.000	100.000
	Înregistrat eliberările de materii prime în secţiile de producţie				
2.	6021 "Cheltuieli cu materialele auxiliare"	=	3021 "Materiale auxiliare"	15.000	15.000
	Înregistrat consumul de materiale auxiliare				
3.	6022 "Cheltuieli privind combustibilii"	=	3022 "Combustibili"	8.500	8.500
	Înregistrat consumul de carburanţi				
4.	6023 "Cheltuieli privind materialele pentru ambalat"	=	3023 "Materiale pentru ambalat"	2.000	2.000
	Înregistrat consumul de materiale pentru ambalat				
5.	6024 "Cheltuieli privind piesele de schimb"	=	3024 "Piese de schimb"	25.000	25.000
	Înregistrat consumul de piese de schimb				
6.	603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"	=	303 "Materialele de natura obiectelor de inventar"	2.000	2.000

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2011, pp. 337-339

	Înregistrat valoarea obiectelor de inventar trecute pe cheltuieli la darea lor în folosinţă		
7.	% = 401 "Furnizori"	-	1.785
	604 "Cheltuieli privind materialele nestocate"	1.500	
	4426 "TVA deductibilă"	285	
	Înregistrat valoarea materialelor nestocate aprovizionate de la furnizori, incluse direct pe cheltuieli		
8.	% = 401 "Furnizori"	-	7.378
	605 "Cheltuieli privind energia şi apa"	6.200	
	4426 "TVA deductibilă"	1.178	
	Înregistrat valoarea energiei consumate în baza facturii primite de la furnizor		
9.	% = 408 "Furnizori-facturi nesosite"	-	3.270
	605 "Cheltuieli privind energia şi apa"	3.000	
	4428 "TVA neexigibilă"[1]	270	
	Înregistrat valoarea consumului de apă pentru care nu s-a primit factura		
10.	% = 371 "Mărfuri"	-	17.850
	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	12.000	
	378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"	3.000	
	4428 "TVA neexigibilă"	2.850	
	Înregistrat descărcarea gestiunii cu valoarea mărfurilor vândute în cursul lunii		
11.	608 "Cheltuieli privind ambalajele" = 381 "Ambalaje"	1.500	1.500
	Înregistrat descărcarea gestiunii cu valoarea ambalajelor vândute în cursul lunii		
12.	% = 609 "Reduceri comerciale primite"		2.000
	401 "Furnizori"	2.380	
	4426 "TVA deductibilă"	-380	
	Înregistrat reducerea comercială primită ulterior facturării		

b. La sfârşitul lunii se preia în contul de profit şi pierdere soldul conturilor de cheltuieli privind stocurile:

[1] Cota de 9%, aplicabilă de la 1 ianuarie 2016

b1.	121 "Profit sau pierdere"	=	% 601 "Cheltuieli cu materiile prime" 6021 "Cheltuieli cu materialele auxiliare" 6022 "Cheltuieli privind combustibilii" 6023 "Cheltuieli privind materialele pentru ambalat" 6024 "Cheltuieli privind piesele de schimb" 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar" 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate" 605 "Cheltuieli privind energia şi apa" 607 "Cheltuieli privind mărfurile" 608 "Cheltuieli privind ambalajele"	176.700	- 100.000 15.000 8.500 2.000 25.000 2.000 1.500 9.200 12.000 1.500
b2.	609 "Reduceri comerciale primite"	=	121 "Profit şi pierdere	2.000	2.000

5.2.2. Contabilitatea cheltuielilor cu serviciile executate de terţi

Fiecare entitate care desfăşoară acte de comerţ, indiferent de mărimea acesteia, nu poate să-şi asigure integral, din activitatea proprie, toate utilităţile necesare desfăşurării procesului de exploatare. Cea mai mare parte dintre acestea sunt procurate de la entităţi specializate. În cadrul utilităţilor procurate din exteriorul entităţii o categorie distinctă o reprezintă lucrările şi serviciile. Utilităţile de natura lucrărilor şi serviciilor furnizate de terţi sunt folosite direct în procesele de exploatare sau în activităţile administrative ale entităţii, fiind reprezentate de: întreţineri şi reparaţii; redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii; prime de asigurare; studii şi cercetări; prestări de servicii de către colaboratori; comisioane şi onorarii; activităţi de protocol, reclamă şi publicitate; transport de bunuri şi persoane; deplasări, detaşări şi transferări; servicii poştale şi taxe de telecomunicaţii; servicii bancare şi asimilate; alte servicii executate de terţi.

Potrivit structurii prevăzute în planul de conturi, evidenţa acestor cheltuieli se asigură în contabilitate cu ajutorul conturilor din grupele **61 "Cheltuieli cu serviciile executate de terţi"** şi **62 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi"**. Conturile sintetice de gardul I, conţinute de aceste grupe, se prezintă în cele ce urmează:

-611 "Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile" înregistrează în debit valoarea lucrărilor de întreţinere şi reparaţii executate de terţi (**401, 408, 471, 512, 531, 542**) şi sumele în curs de clarificare (**473**);

-612 "Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"; ***613 "Cheltuieli cu primele de asigurare"*** şi ***614 "Cheltuieli cu studiile şi cercetările"***, cu funcţiuni similare contului 611;

-615 "Cheltuieli cu pregătirea personalului" înregistrează în debit sumele reprezentând cheltuielile cu pregătirea personalului (401);

-621 "Cheltuieli cu colaboratorii" înregistrează în debit sumele datorate colaboratorilor pentru prestaţiile efectuate (**401, 471**) şi sumele în curs de clarificare (**473**);

-622 "Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile" ţine evidenţa cheltuielilor reprezentând comisioanele datorate pentru cumpărarea sau vânzarea titlurilor de valoare imobilizate sau a celor de plasament, comisioanele de intermediere, onorariile de consiliere, contencios, expertizare, precum şi a altor cheltuieli similare. În debitul contului se înregistrează sumele datorate sau achitate privind comisioanele şi onorariile (**401, 408, 471, 512, 531, 542**) şi sumele în curs de clarificare (**473**);

-623 "Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate"; ***624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"***; ***625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"***; ***626 "Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"***; ***627 "Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"***; ***628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"***, cu o funcţiune similară celorlalte conturi de cheltuieli cu serviciile executate de terţi.

Exemple:

a. Pe baza documentelor justificative se înregistrează în contabilitate, pe parcursul lunii decembrie exerciţiul N, următoarele cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi:

1)-cota-parte din valoarea abonamentului plătit la începutul trimestrului pentru întreţinerea şi repararea aparaturii informatice, aferentă lunii curente:	1.500 lei;
2)-valoarea chiriei lunare, datorată pentru folosirea unui spaţiu de depozitare, pentru care nu s-a primit factura	6.000 lei;
3)- cota-parte din valoarea primelor de asigurare achitate, pentru parcul de autovehicule	2.300 lei;
4)- valoarea unui studiu de marketing efectuat de o firmă specializată, potrivit facturii	12.000 lei;
5)-drepturile cuvenite colaboratorilor, aferente lunii curente	9.500 lei;
6)-onorariul cuvenit unei societăţi de expertiză pentru verificarea tehnică a rezistenţei unei construcţii	30.000 lei;
7)-cheltuielile de publicitate (inclusiv TVA), achitate cu numerar	4.284 lei;
8)-valoarea transportului efectuat de terţi pentru mărfuri	

transferate la magazinul propriu din altă localitate 600 lei;
9)-un avans pentru deplasarea în interes de serviciu, justificat la nivelul sumei de 1.750 lei;
10)-valoarea convorbirilor telefonice (exclusiv TVA) de 14.000 lei;
11)-comisioanele reținute de bancă pentru serviciile din cursul lunii 275 lei;
12)- cota-parte din valoarea abonamentelor la reviste și publicații, achitate la începutul trimestrului, aferentă lunii curente: 750 lei;
13) – factura primită de la o entitate specializată primită pentru instruirea personalului din departamentul financiar-contabil în aplicarea noilor reglementări fiscale (exclusiv TVA) 5.000 lei.

1.	611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" = 471 "Cheltuieli înregistrate în avans"	1.500	1.500
	Înregistrat cheltuielile cu întreținerea și reparațiile pentru luna curentă		
2.	% = 408 "Furnizori-facturi nesosite"	-	7.140
	612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile"	6.000	
	4428 "TVA neexigibilă"	1.140	
	Înregistrat chiria datorată		
3.	613 "Cheltuieli cu primele de asigurare" = 471 "Cheltuieli înregistrate în avans"	2.300	2.300
	Înregistrat primele de asigurare aferente lunii curente		
4.	% = 401 "Furnizori"	-	14.280
	614 "Cheltuieli cu studiile și cercetările"	12.000	
	4426 "TVA deductibilă"	2.280	
	Înregistrat valoarea studiului de marketing		
5.	621 "Cheltuieli cu colaboratorii" = 401 "Furnizori"	9.500	9.500
	Înregistrat drepturile brute cuvenite colaboratorilor		
6.	% = 401 "Furnizori"	-	35.700
	622 "Cheltuieli privind comisioanele și onorariile"	30.000	
	4426 "TVA deductibilă"	5.700	
	Înregistrat valoarea expertizei tehnice		
7.	% = 5311 "Casa în lei"	-	4.284
	623 "Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate"	3.600	
	4426 "TVA deductibilă"	684	
	Înregistrat valoarea cheltuielilor de publicitate		

8.	%	= 401 "Furnizori"	-	714
	624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"		600	
	4426 "TVA deductibilă"		114	
	Înregistrat valoarea transportului efectuat de către terţi			
9.	625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"	= 542 "Avansuri de trezorerie"	1.750	1.750
	Înregistrat valoarea justificată a avansului spre decontare			
10.	%	= 401 "Furnizori"	-	16.680
	626 "Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"		14.000	
	4426 "TVA deductibilă"		2.660	
	Înregistrat valoarea convorbirilor telefonice din luna curentă			
11.	627 "Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"	= 5121 "Conturi la bănci în lei"	275	275
	Înregistrat comisioanele reţinute de bancă			
12.	628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"	= 471 "Cheltuieli înregistrate în avans"	750	750
	Înregistrat cota-parte din cheltuielile cu abonamentele, aferentă lunii curente			
13.	%	= 401 "Furnizori"	-	5.950
	615 "Cheltuieli cu pregătirea personalului"		5.000	
	4426 "TVA deductibilă"		950	
	Înregistrat factura pentru pregătirea personalului			

b. La sfârşitul lunii se preia în contul de profit şi pierdere soldul debitor al conturilor de cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi:

b.	121 "Profit sau pierdere"	= %	87.275,00	
		611 "Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile"		1.500,00
		612 "Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"		6.000,00
		613 "Cheltuieli cu primele de asigurare"		2.300,00
		614 "Cheltuieli cu studiile şi cercetările"		12.000,00
		615 "Cheltuieli cu pregătirea personalului"		5.000,00
		621 "Cheltuieli cu colaboratorii"		9.500,00
		622 "Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"		30.000,00
		623 "Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate"		3.600,00

	624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"		600,00
	625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"		1.750,00
	626 "Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"		14.000,00
	627 "Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"		275,00
	628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"		750,00
	Înregistrat închiderea conturilor de cheltuieli cu serviciile executate de terţi		

5.2.3. Contabilitatea cheltuielilor cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

Apariţia acestor cheltuieli în contabilitatea unei entităţi este determinată de aplicarea prevederilor din legislaţia financiar-fiscală. Evidenţa lor se asigură cu ajutorul grupei **63 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"** din planul de conturi general, care include un singur cont de gradul I ***635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"***. Este un cont cu funcţie contabilă de activ, care înregistrează în debit: prorata din taxa pe valoarea adăugată deductibilă devenită nedeductibilă (**4426**); taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal, predate cu titlu gratuit care depăşesc limitele prevăzute de lege, cea aferentă lipsurilor peste normele legale, precum şi cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaţilor sub forma avantajelor în natură (**4427**); decontările cu bugetul statului privind impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, cum sunt: diferenţele de preţ la gaze şi ţiţei obţinute din producţia internă, impozitul pe clădiri şi impozitul pe terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, precum şi alte impozite şi taxe (**446**); datoriile şi vărsămintele de efectuat, către alte organisme publice, potrivit legii (**447**) şi sumele în curs de clarificare (**473**).

Exemple:

a. Pe baza documentelor justificative se înregistrează în contabilitate, pe parcursul lunii martie exerciţiul N, următoarele cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate:

1)-impozitul pe clădiri: 2.500 lei;
2)-taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat: 600 lei;
3)-impozitul pe mijloacele de transport: 1.100 lei;
4)-contribuţia unităţii la fondul special de sănătate pentru importul de produse din tutun şi băuturi alcoolice: 14.250 lei;
5)-TVA aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaţilor sub formă de avantaje în natură (19% * 5.000 lei) 950 lei;

6)- TVA deductibilă devenită nedeductibilă în baza proratei calculată la sfârşitul lunii 6.300 lei.

a.	635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	%	25.700	
			446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" /An "Impozit pe clădiri"		2.500
			446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" /An "Taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat"		600
			446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" /An "Impozit pe mijloacele de transport"		1.100
			447 "Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate" /An "Fondul special de sănătate"		14.250
			4427 "TVA colectată"		950
			4426 "TVA deductibilă"		6.300

b. La sfârşitul lunii se preia în contul de profit şi pierdere soldul debitor al contului de cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate:

b.	121 "Profit sau pierdere"	=	635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	25.700	25.700

5.2.4. Contabilitatea cheltuielilor cu personalul

Desfăşurarea oricărei activităţi economico-sociale este de neconceput fără intervenţia muncii, care reprezintă un factor creator de plusvaloare. De aceea, orice entitate utilizează forţă de muncă şi înregistrează cheltuieli cu munca vie (cu personalul). Folosirea forţei de muncă de către entităţi generează relaţii de decontare cu salariaţii proprii, bugetul statului, bugetul asigurărilor sociale şi cu unele fonduri special constituite la dispoziţia organismelor publice.

Pentru munca prestată de angajaţi, entităţile beneficiare (denumite şi "angajatori") înregistrează obligaţii de plată a salariilor sau a altor sume cuvenite salariaţilor potrivit legislaţiei din domeniu. În categoria *altor drepturi* se includ: indexări de salarii, compensări pentru creşterea preţurilor, indemnizaţii pentru concedii de odihnă sau incapacitate temporară de muncă, participarea la profitul obţinut de entitate, ajutoare de deces, tichete de masă etc.

Totalitatea drepturilor cuvenite salariaţilor pentru munca depusă sau în virtutea calităţii de angajat reprezintă fondul de salarii al entităţii. El se constituie într-o cheltuială de exploatare pentru entitate şi, în acelaşi timp, într-o obligaţie faţă de

salariaţi. De asemenea, fondul de salarii reprezintă baza de calcul a contribuţiilor entităţii la diverse organisme publice sau sociale.

Evidenţa cheltuielilor ocazionate de folosirea forţei de muncă de către entităţi se asigură cu ajutorul grupei de conturi **64 "Cheltuieli cu personalul"**, dezvoltată pe următoarele conturi sintetice de gradul I:

-641 "Cheltuieli cu salariile personalului" înregistrează în debit valoarea salariilor şi a altor drepturi cuvenite personalului (**421**) şi drepturile de personal pentru care nu s-au întocmit statele de plată, aferente exerciţiului încheiat (**428**);

-642 "Cheltuieli cu avantajele în natură și tichetele acordate salariaților" înregistrează în debit contravaloarea avantajelor în natură acordate salariaților (**421**) şi valoarea tichetelor de masă acordate salariaţilor (**532**), fiind dezvoltat pe două conturi sintetice de gradul II:

- 6421 "Cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaților";
- 6422 "Cheltuieli cu tichetele acordate salariaților".

-643 "Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii" înregistrează în debit valoarea primelor reprezentând participarea personalului la profit, acordate acestuia (**103**);

-644 "Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit" înregistrează în debit valoarea instrumentelor de capitaluri proprii acordate angajaţilor (**424**);

-645 "Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială" înregistrează în debit: sumele acordate personalului, potrivit legii, pentru protecţia socială (**423**); contribuţia unităţii la asigurările sociale şi de sănătate (**431**); contribuţia unităţii la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj (**437**); contribuţia unităţii la schemele de pensii facultative (**438**) şi contribuţia unităţii la primele de asigurare voluntară de sănătate (**438**).

Contul 645 "Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială" se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

-6451 "Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale";

-6452 "Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj";

-6453 "Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate";

-6455 "Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările de viață";

-6456 "Cheltuieli privind contribuția unității la fondurile de pensii facultative";

-6457 "Cheltuieli privind contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate";

-6458 "Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială".

-646 "Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă" înregistrează în debit cheltuielile ocazionate de contribuția asiguratorie pentru muncă datorată de angajator(**456**).

Exemple:

a. Pe baza documentelor justificative se înregistrează în contabilitate, pentru luna decembrie a exercițiului curent, următoarele cheltuieli cu personalul:

1) salarii datorate personalului 150.000 lei;
2) tichete de masă distribuite salariaților 19.635 lei;
3) acordarea de acțiuni proprii angajaților în valoare de 25.000 lei;
4) prime privind participarea personalului la profit: 12.000 lei;
5) contribuția asiguratorie pentru muncă: (150.000 * 2,25%) 3.375 lei;
6) contribuția unității la fondurile de pensii facultative[1] 2.500 lei;
7) contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate[2] 3.250 lei;
8) ajutoarele pentru incapacitate temporară de muncă datorate personalului pentru luna curentă în valoare de 3.000 lei, din care 1.000 lei se suportă din contribuția unității la asigurările sociale;
9) acordarea unui ajutor de deces în numerar 4.162 lei.[3]

1.	641 "Cheltuieli cu salariile personalului"	=	421 "Personal-salarii datorate"	150.000	150.000
	Înregistrat salariile datorate personalului				
2.	6422 "Cheltuieli cu tichetele acordate salariaților"	=	5328 "Alte valori"	19.635	19.635
	Înregistrat tichetele de masă acordate salariaților				
3.	643 "Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii"	=	1033 "Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii"	25.000	25.000
	Înregistrat acțiunile acordate salariaților				
4.	644 "Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit"	=	424 "Prime reprezentând participarea personalului la profit"	12.000	12.000
	Înregistrat primele privind participarea salariaților la profit				
5.	646 "Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă"	=	436 "Contribuția asiguratorie pentru muncă"	3.375	3.375
	Înregistrat contribuția asiguratorie pentru muncă				

[1] Potrivit Legii privind Codul fiscal al României sunt deductibile fiscal contribuțiile efectuate în numele angajaților la fonduri de pensii facultative, în conformitate cu legislația în vigoare, în limita echivalentului în lei a 400 euro anual pentru o persoană

[2] Potrivit Legii privind Codul fiscal al României este deductibilă fiscal prima de asigurare voluntară de sănătate, conform legii, în limita echivalentului în lei a 400 euro anual pentru o persoană

[3] ∴ Legea nr. 3/3.01.2018 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe 2018, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 5/3.01.2018, art. 16, litera a)

6.	6456 "Cheltuieli privind contribuția unității la fondurile de pensii facultative"	=	4381 "Alte datorii sociale"	2.500	2.500
	Înregistrat contribuţia entităţii la pensiile facultative				
7.	6457 "Cheltuieli privind contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate"	=	4381 "Alte datorii sociale"	3.250	3.250
	Înregistrat contribuţia unităţii la asigurările voluntare de sănătate				
8.	%	=	423 "Personal-ajutoare materiale datorate"		3.000
	436 "Contribuția asiguratorie pentru muncă"			1.000	
	6458 "Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială"			2.000	
	Înregistrat ajutoarele pentru incapacitate temporară de muncă				
9.	6458 "Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială"	=	5311 "Casa în lei"	4.162	4.162
	Înregistrat ajutorul de deces acordat în numerar				

b. La sfârşitul lunii se preia în contul de profit şi pierdere soldul debitor al conturilor de cheltuieli cu personalul:

b.	121 "Profit sau pierdere"	=	%	221.922	-
			641 "Cheltuieli cu salariile personalului"		150.000
			6422 "Cheltuieli cu tichetele acordate salariaților"		19.635
			643 "Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii"		25.000
			644 "Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit"		12.000
			6456 "Cheltuieli privind contribuția unității la fondurile de pensii facultative"		2.500
			6457 "Cheltuieli privind contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate"		3.250

		6458 "Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială" 646 "Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă"	6.162 3.375

5.2.5. Contabilitatea altor cheltuieli de exploatare

În activitatea desfăşurată de entităţi pot să apară anumite cheltuieli cu caracter întâmplător ori accidental sau care țin de specificul domeniului în care activează cum sunt cele din operațiuni de fiducie, cu protecţia mediului înconjurător, creanţele faţă de clienţi şi debitori diverşi care nu mai pot fi recuperate, cheltuieli generate de reevaluarea imobilizărilor corporale şi alte cheltuieli legate de exploatare concretizate în: despăgubiri, amenzi şi penalităţi; donaţii acordate; valoarea neamortizată a activelor cedate; calamităţile şi alte evenimente extraordinare, precum şi alte cheltuieli de exploatare. Deşi cheltuielile menţionate nu sunt determinate întotdeauna de realizarea obiectului de activitate, acestea au legătură cu exploatarea, fiind determinate de influenţele exercitate de mediul în care se desfăşoară activitatea sau de unele deficienţe tehnice, organizatorice ori de altă natură care intervin în funcţionarea unei firme.

Evidenţa cheltuielilor de natura celor menţionate se asigură cu ajutorul grupei de conturi **65 "Alte cheltuieli de exploatare"**, dezvoltată pe următoarele conturi sintetice de gradul I:

-651 "Cheltuieli din operațiuni de fiducie" înregistrează în debit cheltuielile rezultate din operaţiuni de fiducie, fiind dezvoltat pe trei conturi sintetice de gradul II:

-6511 "Cheltuieli ocazionate de constituirea fiduciei";

-6512 "Cheltuieli din derularea operațiunilor de fiducie";

-6513 "Cheltuieli din lichidarea operațiunilor de fiducie";

-652 "Cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător" înregistrează în debit: taxele de mediu achitate **(5121)**; certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziţionate **(401)** şi cheltuielile efectuate în avans, aferente exerciţiului în curs **(471)**;

-654 "Pierderi din creanţe şi debitori diverşi" înregistrează în debit sumele trecute pe cheltuieli cu ocazia scoaterii din evidenţă a clienţilor incerţi sau a debitorilor **(411, 451, 453, 461)** şi diferenţa dintre valoarea creanţelor cedate în schimbul titlurilor primite şi valoarea mai mică a titlurilor primite, la data dobândirii acelor titluri **(411)**;

-655 "Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale" înregistrează în debit valoarea descreşterii rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ **(211 la 217)**;

-658 "Alte cheltuieli de exploatare" înregistrează în debit: cheltuielile efectuate în avans, aferente exerciţiului în curs (**471**); valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităţilor, datorate sau plătite terţilor şi bugetului (**401, 404, 408, 448, 462, 512**); valoarea donaţiilor acordate (**301, 302, 303, 345, 347, 371, 381, 512, 531**); valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale sau corporale, scoase din activ (**203, 205, 206, 2071, 208, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217**); valoarea imobilizărilor în curs, scoase din evidenţă (**231, 235**); valoarea stocurilor distruse prin calamităţi (**301, 302, 303, 341, 345, 347, 361, 371, 381**); sumele clarificate trecute pe cheltuieli (**473**); sumele prescrise, scutite sau anulate, potrivit prevederilor legale în vigoare, reprezentând creanţe faţă de clienţi, debitori diverşi etc. (**411, 461 şi alte conturi în care urmează să se evidenţieze sumele prescrise sau anulate**) şi cheltuielile reprezentând transferuri şi contribuţii datorate în baza unor acte normative speciale, altele decât cele prevăzute de Codul fiscal..

Contul 658 "Alte cheltuieli de exploatare" se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

-6581 "Despăgubiri, amenzi şi penalităţi";

-6582 "Donaţii acordate";

-6583 "Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital";

-6586 "Cheltuieli reprezentând transferuri şi contribuţii datorate în baza unor acte normative speciale"[1];

-6587 "Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente similare";

-6588 "Alte cheltuieli de exploatare".

Exemple:[2]

a. Pe baza documentelor justificative se înregistrează în contabilitate, pentru luna decembrie a exerciţiului curent, următoarele cheltuieli:

1) -valoarea creanţei (inclusiv TVA) faţă de un client insolvabil scos din activ	11.900 lei;
2) - valoarea descreşterii rezultate din reevaluarea terenurilor pentru care nu există o rezervă din reevaluare de la o reevaluare precedentă	49.000 lei;
3) -plata unei penalităţi pentru achitarea TVA cu întârziere	300 lei;
4) -acordarea unei donaţii în numerar	5.000 lei;
5) -scoaterea din evidenţă a unui mijloc de transport vândut: valoarea contabilă 50.000 lei şi o amortizarea calculată	45.000 lei;
6) -suportarea cotei-părţi din valoarea biletelor de tratament şi odihnă	3.000 lei.

[1] În acest cont se evidenţiază cheltuielile reprezentând transferuri şi contribuţii datorate în baza unor acte normative speciale, altele decât cele prevăzute de Codul fiscal

[2] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediţia a II-a, revizuită şi adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2016, pp. 478-480

1.	654 "Pierderi din creanţe şi debitori diverşi"	=	%	10.000	-
			4118 "Clienţi incerţi sau în litigiu"		11.900
			4427 "TVA colectată"		1.900
	Înregistrat scoaterea din evidenţă a unui debitor insolvabil				
2.	655 "Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale"	=	2111 "Terenuri"	49.000	49.000
	Înregistrat valoarea descreşterii rezultate din reevaluarea terenurilor pentru care nu există o rezervă din reevaluare de la o reevaluare precedentă				
3.	6581 "Despăgubiri, amenzi şi penalităţi"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	300	300
	Înregistrat plata unei penalităţi la buget				
4.	6582 "Donaţii acordate"	=	5311 "Casa în lei"	5.000	5.000
	Înregistrat acordarea unei donaţii în numerar				
5.	%	=	2133 "Mijloace de transport"	-	50.000
	2813 "Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"			45.000	
	6583 "Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			5.000	
	Înregistrat scoaterea din evidenţă a unui mijloc de transport cedat				
6.	6588 "Alte cheltuieli de exploatare"	=	5322 "Bilete de tratament şi odihnă"	3.000	3.000
	Înregistrat suportarea cotei-părţi din valoarea biletelor de tratament şi odihnă				

b. La sfârşitul lunii se preia în contul de profit şi pierdere soldul debitor al conturilor de alte cheltuieli de exploatare:

b.	121 "Profit sau pierdere"	=	%	72.300	-
			654 "Pierderi din creanţe şi debitori diverşi"		10.000
			655 "Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale"		49.000
			6581 "Despăgubiri, amenzi şi penalităţi"		300
			6582 "Donaţii acordate"		5.000

		6583 "Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"		5.000
		6588 "Alte cheltuieli de exploatare"		3.000

5.3. Contabilitatea cheltuielilor financiare

Operaţiile desfăşurate de entităţi nu se limitează numai la activitatea de exploatare, ci se extind şi în domeniul financiar. Activitatea financiară este reprezentată de ansamblul operaţiilor prin care se plasează capitalurile temporar disponibile sau prin care se atrag capitalurile excedentare ale altor persoane fizice ori juridice. Având în vedere că orice activitate desfăşurată presupune efectuarea numitor cheltuieli şi generează venituri, contabilitatea are sarcina de a evidenţia distinct cheltuielile şi veniturile rezultate din operaţii financiare. Cheltuielile financiare deţin o pondere variabilă în totalul cheltuielilor unei entităţi (în funcţie de mărimea acesteia şi de politica adoptată de conducere în materie de finanţare) şi influenţează într-o anumită măsură mărimea rezultatului global.

Pentru evidenţa cheltuielilor financiare, planul contabil general a rezervat grupa **66 "Cheltuieli financiare".** În cadrul grupei 66 "Cheltuieli financiare" se regăsesc următoarele conturi:

-663 "Pierderi din creanţe legate de participaţii" înregistrează în debit valoarea pierderilor din creanţe imobilizate (**267**);

-664 "Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate" înregistrează în debit valoarea imobilizărilor financiare scoase din activ (**261, 262, 263, 265**); şi pierderea reprezentând diferenţa dintre valoarea contabilă a investiţiilor financiare pe termen scurt şi preţul lor de cesiune (**501, 506, 508**). Contul 664 se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II:

-6641 "Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate";

-6642 "Pierderi din investiţiile pe termen scurt cedate";

-665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar" reflectă în debit: diferenţele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma încasării creanţelor în valută (**267, 411, 413, 451, 453, 456, 461**); diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma evaluării creanţelor în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (**267, 411, 413, 418, 451, 453, 456, 461**); diferenţele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma achitării datoriilor în valută (**512, 531, 541**); diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (**161, 162, 166, 167, 168, 269, 401, 403, 404, 405, 408, 451, 453, 455, 462, 509**); diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a disponibilităţilor bancare în valută, a disponibilităţilor în valută existente în casierie, precum şi a depozitelor şi altor valori de trezorerie în valută (**512, 531, 541, 542, 267,**

508); diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate din lichidarea depozitelor, a acreditivelor şi avansurilor de trezorerie în valută (**267, 508, 541, 542**); diferenţele nefavorabile de curs valutar înregistrate la cedarea unei participaţii într-o entitate externă care a fost cuprinsă în consolidare (**107**) şi diferenţele nefavorabile de curs valutar înregistrate în situaţiile financiare anuale consolidate, aferente unui element monetar care face parte dintr-o investiţie netă a entităţii într-o entitate străină (**103**). Contul 665 se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II:

-6651 "Diferenţe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută";[1]

-6652 "Diferenţe nefavorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiţia netă într-o entitate străină";

-666 "Cheltuieli privind dobânzile" înregistrează în debit: valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate (**168**); dobânda datorată pentru ratele de leasing financiar (**404**); valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor încasate de la entităţi afiliate, entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (**451, 453**); valoarea dobânzilor cuvenite acţionarilor/asociaţilor pentru disponibilităţile lăsate temporar la dispoziţia entităţii (**455**); valoarea dobânzilor plătite, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente (**512**) şi valoarea dobânzilor aferente creditelor bancare pe termen scurt (**518, 519**);

-667 "Cheltuieli privind sconturile acordate" evidenţiază în debit valoarea sconturilor acordate clienţilor, debitorilor sau reţinute de bănci (**411, 461, 511, 512**);

-668 "Alte cheltuieli financiare" evidenţiază cheltuielile de natură financiară care nu au fost avute în vedere anterior, funcţiunea sa fiind similară celorlalte conturi din grupa 66 "Cheltuieli financiare". În debitul contului se înregistrează: diferenţele nefavorabile aferente furnizorilor şi creditorilor, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia decontării lor (**401, 404, 408, 462, 512**); diferenţele nefavorabile aferente datoriilor din leasing financiar, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (**167**); diferenţele nefavorabile aferente clienţilor şi debitorilor, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia decontării lor (**411, 418, 461**); diferenţele nefavorabile aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate, entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar sau cu ocazia decontării lor (**451, 453, 512**); diferenţele nefavorabile aferente creanţelor faţă de entităţile afiliate, entităţile asociate

[1] În acest cont nu se înregistrează diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiţia netă într-o entitate străină

și entitățile controlate în comun, precum și a creanțelor imobilizate, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării lor (**451, 453, 267**); diferențele nefavorabile din evaluarea la încheierea exercițiului financiar, a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată (**501, 506**) și partea cuvenită investitorului din pierderea înregistrată în exercițiul financiar curent de entitățile asociate și entitățile controlate în comun, cu ocazia consolidării prin metoda punerii în echivalență a participațiilor deținute de investitor în aceste entități (**264**).

Exemple:[1]

a. Pe baza documentelor justificative se înregistrează în contabilitate, pentru luna decembrie a exercițiului curent, următoarele operații:

1)-valoarea împrumutului acordat unei filiale care nu mai poate fi recuperat — 50.000 lei;
2)-valoarea contabilă unui pachet de titluri imobilizate vândute — 15.000 lei;
3)-vânzarea de obligațiuni pe credit la un preț de 8.000 lei, cu valoarea contabilă de — 9.500 lei;
4)-diferențele nefavorabile de curs valutar constatate la închiderea exercițiului financiar, aferente:

-creanței față de un client	50 lei;
-datoriei față de un furnizor de imobilizări	75 lei;
-disponibilităților în valută existente în cont	260 lei;
-disponibilităților în valută existente în casierie	40 lei;
Total	425 lei;

5)-dobânzile datorate pentru:

-obligațiunile aflate în circulație	1.000 lei;
-împrumutul primit de la o entitate afiliată pe o perioadă de 3 luni	480 lei;
-cumpărări cu plata în rate	120 lei;
-un credit acordat de bancă în contul curent	250 lei;
-un credit bancar pe termen scurt	150 lei;
Total	2.000 lei;

6)-acordarea scontului de 80 lei cumpărătorului de obligațiuni (vezi operația 3) pentru încasarea anticipată a creanței;

7)-constatarea unei lipse de 50 lei la verificarea lunară a casieriei.

1.	663 "Pierderi din creanțe legate de participații"	=	2671 "Sume de încasat de la entitățile afiliate"	50.000	50.000
	Înregistrat valoarea pierderilor din creanțe imobilizate				

[1] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iași, 2011, pp. 352-354

2.	6641 "Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate" = 265 "Alte titluri imobilizate" Înregistrat scoaterea din evidenţă a titlurilor imobilizate vândute	15.000	15.000
3.	% = 506 "Obligaţiuni" 461 "Debitori diverşi" 6642 "Pierderi din investiţiile pe termen scurt cedate" Înregistrat vânzarea de obligaţiuni la un preţ inferior valorii contabile	- 8.000 1.500	9.500
4.	6651 "Diferenţe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută" = % 4111 "Clienţi" 404 "Furnizori de imobilizări" 5124 "Conturi la bănci în valută" 5314 "Casa în valută" Înregistrat diferenţele nefavorabile de curs valutar	425	- 50 75 260 40
5.	666 "Cheltuieli privind dobânzile" = % 1681 "Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni" 4518 "Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate" 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" 5121 "Conturi la bănci în lei" 5198 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt" Înregistrat dobânzile aferente împrumuturilor de care beneficiază entitatea	2.000	- 1.000 480 120 250 150
6.	667 "Cheltuieli privind sconturile acordate" = 461 "Debitori diverşi" Înregistrat scontul acordat unui debitor	80	80
7.	668 "Alte cheltuieli financiare" = 5311 "Casa în lei" Înregistrat lipsa constatată la verificarea casieriei	50	50

b. La sfârşitul lunii se preia în contul de profit şi pierdere soldul debitor al conturilor de cheltuieli financiare:

b.	121 "Profit sau pierdere"	=	%	69.055	-
			663 "Pierderi din creanţe legate de participaţii"		50.000
			6641 "Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate"		15.000
			6642 " Pierderi din investiţiile pe termen scurt cedate"		1.500
			6651 "Diferenţe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"		425
			666 "Cheltuieli privind dobânzile"		2.000
			667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"		80
			668 "Alte cheltuieli financiare"		50

5.4. Contabilitatea cheltuielilor cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare

Unele elemente care formează averea unei entităţi pot înregistra în timp deprecieri, cu caracter reversibil sau ireversibil. În general, imobilizările de natura mijloacelor fixe şi a amenajărilor de terenuri se depreciază definitiv ca urmare a utilizării în activitatea de exploatare, a influenţei factorilor de mediu şi a progresului tehnic, depreciere care este înregistrată în contabilitate sub forma amortizării. Activele fixe şi circulante pot înregistra şi deprecieri temporare, caz în care se impune constituirea de ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare. De asemenea, cu ocazia inventarierii pot fi identificate anumite riscuri şi cheltuieli, susceptibile să apară în viitorul previzibil, pentru care se impune constituirea de provizioane. Toate aceste tratamente contabile sunt impuse de aplicarea prudenţei în evaluare şi se concretizează în cheltuieli.

Pentru evidenţa cheltuielilor ocazionate de deprecieri sau de riscurile şi cheltuielile previzibile, planul contabil general a rezervat grupa **68 "Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare"**. Deoarece deprecierile, riscurile şi cheltuielile pot fi generate atât de activitatea de exploatare, cât şi de cea financiară, grupa 68 este structurată pe două conturi sintetice:

-681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere" înregistrează în debit: valoarea provizioanelor constituite, inclusiv a celor corespunzătoare primelor ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale (**151**); amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale şi corporale (**280, 281**); valoarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale sau corporale, constituite sau majorate (**290,**

291, 293); valoarea ajustărilor pentru deprecierea fondului comercial (**2071**); valoarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie, constituite sau majorate (**391 la 398**); valoarea ajustărilor pentru deprecierea creanţelor neîncasabile şi a clienţilor dubioşi, rău platnici sau în litigiu, constituite sau majorate (**491, 496**). Deoarece prin contul 681 nu se asigură evidenţa cheltuielilor privind amortizările şi provizioanele pe feluri, acesta se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

-6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor";

-6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele";

-6813 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor";

-6814 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante";

-6817 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial";

-686 "Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru pierdere de valoare" înregistrează în debit: valoarea actualizării provizioanelor (**151**); valoarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (**296**); valoarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor din decontări în cadrul grupului şi cu acționarii/asociații, constituite sau majorate (**495**); valoarea ajustărilor pentru pierderea de valoare investițiilor pe termen scurt, constituite sau majorate (**591, 595, 596, 598**); valoarea diferenței dintre suma plătită la achiziția titlurilor de stat şi suma rambursată la scadență, aferente titlurilor de stat, amortizată (**471**); valoarea primelor de rambursare a obligațiunilor şi a altor datorii, amortizate (**169**). Contul 686 se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

-6861 "Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor";

-6863 "Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare";

-6864 "Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante";

-6865 "Cheltuieli financiare privind amortizarea diferenţelor aferente titlurilor de stat";

-6868 "Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor".

Exemple:

a. Pe baza documentelor justificative şi a rezultatelor inventarierii se înregistrează în contabilitate, pentru luna decembrie a exerciţiului curent, următoarele operaţii:

1)-amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale şi corporale existente în entitate, în valoare de 6.500 lei, din care:

-amortizarea cheltuielilor de constituire 50 lei;

-amortizarea altor imobilizări necorporale 150 lei;
-amortizarea amenajărilor de terenuri 175 lei;
-amortizarea construcţiilor 1.500 lei;
-amortizarea instalaţiilor şi a mijloacelor de transport 4.025 lei;
-amortizarea altor imobilizări corporale 600 lei;
2)-constituirea unui provizion pentru litigii 15.000 lei;
3)-deprecierea reversibilă înregistrată la terenuri 9.000 lei;
4)-deprecierea înregistrată la stocurile de mărfuri 3.000 lei
5)-deprecierea înregistrată de acțiunile deţinute la entităţile afiliate 6.000 lei;
6) –cheltuielile generate de amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor 80 lei.

1.	6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" = %	6.500	-
	2801 "Amortizarea cheltuielilor de constituire"		50
	2808 "Amortizarea altor imobilizări necorporale"		150
	2811 "Amortizarea amenajărilor de terenuri"		175
	2812 "Amortizarea construcţiilor"		1.500
	2813 "Amortizarea instalaţiilor și mijloacelor de transport"		4.025
	2814 " Amortizarea altor imobilizări corporale		600
	Înregistrat amortizarea lunară aferentă imobilizărilor din dotarea entităţii		
2.	6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele" = 1511 "Provizioane pentru litigii"	15.000	15.000
	Înregistrat constituirea unui provizion pentru litigii		
3.	6813 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor" = 2911 "Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri"	9.000	9.000
	Înregistrat constituirea ajustării pentru deprecierea terenurilor		
4.	6814 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante" = 397 "Ajustări pentru deprecierea mărfurilor"	3.000	3.000
	Înregistrat constituirea ajustării pentru deprecierea mărfurilor		

5.	6863 "Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	=	2961 "Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate"	6.000	6.000
	Înregistrat constituirea ajustării pentru pierderea de valoare a titlurilor deţinute la entităţile afiliate				
6.	6868 "Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor"	=	1691 "Prime privind rambursarea obligaţiunilor"	80	80
	Înregistrat amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor				

b. La sfârşitul lunii se preia în contul de profit şi pierdere soldul debitor al conturilor de cheltuieli cu amortizările şi provizioanele:

b.	121 "Profit sau pierdere"	=	%	39.580	-
			6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"		6.500
			6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"		15.000
			6813 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor"		9.000
			6814 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"		3.000
			6863 "Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"		6.000
			6868 "Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor"		80

5.5. Contabilitatea cheltuielilor cu impozitul pe profit şi alte impozite

Pentru profitul obţinut din activitatea desfăşurată entităţile au obligaţia legală de a vărsa la bugetul statului impozitul pe profit. De asemenea, microîntreprinderile datorează bugetului un impozit pe venitul obţinut, potrivit dispoziţiilor legale în vigoare.

Evidenţa cheltuielilor ocazionate de impozitul pe profit şi alte impozite datorate bugetului se asigură prin grupa 69 **"Cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite"**. În grupa 69 se includ următoarele conturi sintetice de gradul I:

-691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit" înregistrează în debit obligaţia de plată a impozitului pe profit, iar în credit valoarea cheltuielilor cu impozitul pe profit transferate în contul de profit şi pierdere;

-698 "Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus" funcţionează similar contului 691 şi asigură evidenţa impozitului pe venit datorat de microîntreprinderi şi a altor impozite datorate, potrivit prevederilor legale.

Exemple: a) La sfârşitul exerciţiului financiar curent, societatea a înregistrat un profit brut de 400.000 lei, din care constituie rezerva legală şi înregistrează impozitul pe profit (cota de impozit pe profit în vigoare este de 16%).

În contabilitate se înregistrează operaţiile:

1.) Cota destinată rezervei legale: 5% * 400.000 lei = 20.000 lei.

1.	129 "Repartizarea profitului"	=	1061 "Rezerve legale"	20.000	20.000

2.) Impozitul pe profit: 380.000 * 16% = 60.800 lei.

2.	691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	441 "Impozitul pe profit"	60.800	60.800

3.) Închiderea contului 691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit".

3.	121 "Profit sau pierdere"	=	691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	60.800	60.800

Capitolul 6 CONTABILITATEA VENITURILOR

Scopul principal al activităţilor desfăşurate de entităţile cu scop lucrativ îl constituie obţinerea şi/sau vânzarea de bunuri şi prestarea de servicii care să aibă desfacerea asigurată. Astfel, prin vânzarea şi încasarea rezultatelor obţinute din activitatea de exploatare entităţile realizează venituri, care servesc la acoperirea cheltuielilor efectuate. Practicarea unei contabilităţi de angajamente conduce la apariţia veniturilor în momentul transferului de proprietate, indiferent de data încasării acestora.

6.1. Delimitări şi structuri privind veniturile

Potrivit "Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară" elaborat de IASB, veniturile reprezintă "majorări ale beneficiilor economice în cursul perioadei contabile sub forma intrărilor de active sau a măririi valorii activelor sau a diminuării datoriilor, care au ca rezultat creşteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele legate de contribuţii ale participanţilor la capitalurile proprii" (punctul 4.25, alin (a)). Se încadrează în noţiunea de venituri atât veniturile din activităţi curente[1] (din vânzări, prestări de servicii, comisioane, redevenţe, chirii, subvenţii, dobânzi, dividende), cât şi câştigurile din orice sursă. Câştigurile corespund definiţiei veniturilor întrucât reprezintă creşteri ale beneficiilor economice, apărând sau nu pe parcursul derulării operaţiilor curente ale entităţii, şi ca atare, nu sunt considerate diferite ca natură de veniturile din această activitate. În contul de profit şi pierdere, câştigurile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente, la elementul "Alte venituri din exploatare".

"Câştigurile includ, de exemplu, sumele rezultate în urma cedării activelor imobilizate. Definiţia veniturilor include totodată şi câştigurile nerealizate; de exemplu, cele rezultate din reevaluarea titlurilor de plasament şi cele rezultate din creşterea valorii contabile a activelor imobilizate. Atunci când sunt recunoscute în situaţia veniturilor şi cheltuielilor, câştigurile sunt prezentate, de obicei, separat, deoarece cunoaşterea existenţei acestora este importantă pentru luarea deciziilor

---

[1] Activităţile curente sunt orice activităţi desfăşurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum şi activităţile conexe acestora (Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 431, alin.(2))

economice. Câştigurile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente."[1]

Dacă o entitate colectează anumite sume "în numele unor terţe părţi, inclusiv în cazul contractelor de agent, comision sau mandat comercial încheiate potrivit legii, nu reprezintă venit din activitatea curentă, chiar dacă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată persoanele care acţionează în nume propriu sunt considerate cumpărători revânzători. În această situaţie, veniturile din activitatea curentă sunt reprezentate de comisioanele cuvenite."[2]

De asemenea, IASB fixează şi **criteriile de recunoaştere** a veniturilor în contul de profit şi pierdere, care sunt prezentate în cele ce urmează:[3]

1) se poate evalua în mod fiabil o creştere a beneficiilor legate de o creştere a unui activ sau de o scădere a unei datorii; de fapt aceasta înseamnă că recunoaşterea veniturilor se realizează simultan cu recunoaşterea creşterii de active sau reducerii datoriilor (de exemplu, creşterea netă a activelor, rezultată din vânzarea produselor sau serviciilor, sau descreşterea datoriilor ca rezultat al anulării unei datorii);

2) recunoaşterea ca venituri numai a elementelor care pot fi evaluate în mod fiabil şi care prezintă un grad suficient de certitudine.

Prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, cu modificările şi completările ulterioare, sunt stabilite reguli mai precise referitoare la înregistrarea veniturilor în contabilitate. Astfel, veniturile sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o creştere a beneficiilor economice viitoare legate de creşterea valorii unui activ sau de scăderea valorii unei datorii. Recunoaşterea veniturilor se realizează simultan cu recunoaşterea creşterii de active sau reducerii datoriilor (de exemplu, creşterea netă a activelor, rezultată din vânzarea produselor sau serviciilor, ori descreşterea datoriilor ca rezultat al anulării unei datorii).[4]

Veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în contabilitate în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiţii

---

[1] ∴ IASB, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară®, Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2013*, Partea A Cadrul general conceptual şi dispoziţii, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2013, p. A 39

[2] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 432

[3] ∴ IASB, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară®, Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2013*, Partea A Cadrul general conceptual şi dispoziţii, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2013, p. A 42

[4] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 19, alin. (3)

prevăzute în contract, care atestă trecerea bunului din proprietatea vânzătorului în cea a cumpărătorului.

Pentru a fi recunoscute ca venituri din vânzări de bunuri trebuie respectate următoarele cerinţe:

-vânzătorul a transferat cumpărătorului riscurile şi avantajele semnificative care rezultă din proprietatea asupra bunurilor;

-vânzătorul nu mai gestionează bunurile cedate de maniera în care ar fi făcut-o, în mod normal, dacă le-ar fi deţinut în proprietate şi nici nu mai deţine controlul asupra lor;

-mărimea veniturilor poate fi cuantificată în mod credibil;

-este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacţiei să fie generate către entitate;

- costurile tranzacţiei pot fi evaluate în mod credibil.

Evaluarea momentului în care o entitate a transferat cumpărătorului riscurile şi avantajele semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor impune o examinare a circumstanţelor în care s-a desfăşurat tranzacţia. În cele mai multe cazuri, transferul riscurilor şi avantajelor aferente dreptului de proprietate coincide cu transferul titlului legal de proprietate sau cu trecerea bunurilor în posesia cumpărătorului. Acesta este cazul celor mai multe vânzări cu amănuntul. În alte cazuri, transferul riscurilor şi avantajelor aferente dreptului de proprietate apare într-un moment diferit de cel al transferului titlului legal de proprietate sau de cel al trecerii bunurilor în posesia cumpărătorului. Dacă o entitate păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate, atunci tranzacţia reprezintă o vânzare şi veniturile sunt recunoscute. De exemplu, un vânzător poate păstra titlul de proprietate asupra bunurilor doar pentru a se asigura că va încasa suma care se datorează. Într-un asemenea caz, dacă entitatea a transferat riscurile şi beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate, tranzacţia este o vânzare şi veniturile sunt recunoscute. Un alt exemplu când entitatea păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate poate fi o vânzare cu amănuntul, cu o clauză de returnare a banilor în cazul în care clientul nu este satisfăcut. În asemenea situaţii, veniturile sunt recunoscute în momentul vânzării, presupunându-se că vânzătorul poate estima în mod fiabil retururile viitoare şi poate recunoaşte un provizion aferent retururilor pe baza experienţei anterioare şi a altor factori relevanţi.[1]

Nu generează înregistrări de venituri simpla promisiune de vânzare.

În cazul livrărilor de bunuri pe baza unui contract de consignaţie, se consideră drept moment al livrării între consignant şi consignatar data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienţilor săi.

---

[1] *.*. *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 441, alin. (2)

Dacă bunurile sunt transmise în vederea testării sau a verificării conformităţii, se consideră că transferul proprietăţii bunurilor a avut loc la data acceptării bunurilor de către beneficiar. Bunurile transmise în vederea verificării conformităţii sunt bunurile oferite de furnizor clienţilor, aceştia având dreptul fie să le achiziţioneze, fie să le returneze furnizorului. Contractul aferent bunurilor livrate în vederea testării este un contract provizoriu prin care vânzarea efectivă a bunurilor este condiţionată de obţinerea de rezultate satisfăcătoare în urma testării de către clientul potenţial, testare ce are scopul de a stabili că bunurile au caracteristicile solicitate de clientul respectiv.

Pentru stocurile la dispoziţia clientului, se consideră că transferul proprietăţii bunurilor are loc la data la care clientul intră în posesia bunurilor. Stocurile la dispoziţia clientului reprezintă o operaţiune potrivit căreia furnizorul transferă regulat bunuri într-un depozit propriu sau într-un depozit al clientului, prin care transferul proprietăţii bunurilor intervine, potrivit contractului, la data la care clientul scoate bunurile din depozit, în principal pentru a le utiliza în procesul de producţie.[1]

Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. În categoria prestărilor de servicii se includ executările de lucrări şi orice alte operaţiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

În cazul lucrărilor nefinalizate, stadiul de execuţie al acestora se stabileşte pe bază de situaţii de lucrări care însoţesc facturile, procese-verbale de recepţie sau alte documente care atestă stadiul realizării şi recepţia serviciilor prestate. La lucrările de construcţii, recunoaşterea veniturilor se face pe baza actului de recepţie semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul şi-a îndeplinit obligaţiile în conformitate cu prevederile contractului şi ale documentaţiei de execuţie.

Veniturile din dobânzi, redevenţe şi dividende se recunosc astfel:

-dobânzile se recunosc periodic, în mod proporţional, pe măsura generării venitului respectiv, în baza contabilităţii de angajamente;

-redevenţele şi chiriile se recunosc pe baza contabilităţii de angajamente, conform contractului;

-dividendele se recunosc atunci când este stabilit dreptul acţionarului de a le încasa.[2]

Constatăm că veniturile includ atât sumele ori valorile încasate sau de încasat din activităţi curente, cât şi câştigurile obţinute din orice alte surse.

În contabilitatea financiară veniturile sunt structurate după natura activităţii care le generează şi natura venitului, rezultând următoarele categorii: venituri din exploatare; venituri financiare şi venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare.

---

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 445

[2] Idem, punctul 448, alin (1)

1). **Veniturile din exploatare,** generate de activitatea curentă, normală a entității, sunt impuse de realizarea obiectului de activitate propriu fiecărei entități, având un caracter de permanență. Principalele grupe de venituri din exploatare sunt:

Cifra de afaceri netă include: vânzările de produse finite, produse agricole şi active biologice de natura stocurilor, semifabricate şi produse reziduale, veniturile din servicii prestate, studii şi cercetări, redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii, vânzările de mărfuri şi veniturile din activităţi diverse; Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacţie este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul şi cumpărătorul/utilizatorul activului, ţinând cont de suma oricăror reduceri comerciale.

În această categorie se includ şi veniturile realizate din vânzarea de locuinţe de către entităţile care au ca activitate principală obţinerea şi vânzarea de locuinţe.

Unele entităţi pot practica programe de fidelizare a clienţilor, ce presupun acordarea de puncte cadou acestora şi care pot fi utilizate pentru a achiziţiona bunuri sau servicii gratuite sau cu preţ redus, sub rezerva îndeplinirii unor eventuale condiţii suplimentare. Entitatea contabilizează punctele cadou ca o componentă identificabilă a tranzacţiei în cadrul căreia acestea sunt acordate (contul 472/analitic distinct). Suma corespunzătoare punctelor cadou se recunoaşte drept venit în momentul în care entitatea îşi îndeplineşte obligaţia de a furniza premiile sau la expirarea perioadei în cadrul căreia clienţii pot utiliza punctele cadou. Dacă se estimează că nivelul cheltuielilor necesare îndeplinirii obligaţiei de a furniza premiile depăşeşte contravaloarea primită sau de primit pentru acestea, la data la care clientul le răscumpără, pentru diferenţa aferentă entitatea înregistrează în contabilitate un provizion.[1]

Înregistrarea valorii punctelor cadou ca venituri în avans impune ca programul de fidelizare practicat de entitate să permită cunoaşterea, în orice moment, a următoarelor informaţii: valoarea punctelor cadou acordate, termenele la care expiră valabilitatea acestora, valoarea punctelor cadou onorate şi valoarea punctelor cadou existente, ce urmează a fi onorate în perioada următoare.

Dacă entitatea nu dispune de un sistem de evidență a punctelor cadou, care să permită cunoașterea informațiilor menționate anterior sau în cazul în care entitatea practică alte sisteme de fidelizare a clienților, cum ar fi cupoane valorice, tichete, aceasta înregistrează venituri curente pentru suma totală și, concomitent, un provizion aferent costurilor estimate a fi suportate pentru onorarea obligațiilor asumate.

Reducerile comerciale acordate de vânzător cumpărătorului în momentul vânzării ajustează în sensul reducerii veniturile din vânzări. Reducerile comerciale acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază

---

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 437, alin (1)

distinct în contabilitate (contul 709 "Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terţi.

Veniturile aferente costului producţiei în curs de execuţie reprezentate de variaţia în plus (creştere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producţie efectiv a stocurilor de produse şi servicii în curs de execuţie de la sfârşitul perioadei şi valoarea stocurilor iniţiale ale produselor şi serviciilor în curs de execuţie, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate. Variaţia stocurilor de produse finite şi în curs de execuţie pe parcursul perioadei reprezintă o corecţie a cheltuielilor de producţie pentru a reflecta faptul că fie producţia a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

Veniturile aferente costului producţiei în curs de execuţie se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit şi pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor);

Veniturile din producţia de imobilizări conţin informaţii referitoare la costul de producţie al lucrărilor efectuate de entitate pentru ea însăşi, care se înregistrează ca imobilizări necorporale, corporale şi investiţii imobiliare;

Veniturile din subvenţii de exploatare sunt reprezentate de subvenţiile şi alte sume nerambursabile de care beneficiază entitatea pentru acoperirea diferenţelor de preţ la produse şi servicii subvenţionate, acoperirea pierderilor, precum şi alte subvenţii;

Alte venituri din exploatare, reprezentate de: venituri din operaţiuni de fiducie; creanţe reactivate şi recuperări de la debitori diverşi; venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale, despăgubiri, amenzi şi penalităţi cuvenite; donaţii primite; venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital; subvenţii pentru investiţii virate la venituri şi alte venituri din exploatare;

2). **Veniturile financiare** sunt ocazionate de desfăşurarea activităţii financiare a entităţii şi se concretizează în: veniturile din deţinerea de imobilizări financiare şi investiţii financiare pe termen scurt; dobânzile cuvenite pentru creanţele imobilizate deţinute; preţul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate; diferenţa favorabilă dintre preţul de vânzare şi valoarea contabilă a investiţiilor pe termen scurt cedate; diferenţele favorabile de curs valutar; dobânzile cuvenite pentru împrumuturile acordate pe termen scurt şi disponibilităţile păstrate în conturile bancare; sconturile obţinute de la furnizori şi alţi creditori; alte venituri financiare;

3). **Veniturile din provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare** sunt generate de anularea, diminuarea sau consumarea provizioanelor şi a ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor şi a activelor circulante. Aceste venituri sunt structurate pe cele două segmente ale activităţii desfăşurate de entitate: de exploatare şi financiară.

Evidenţa veniturilor obţinute de o entitate se asigură cu ajutorul conturilor din clasa 7 "Conturi de venituri" a căror funcţie este de pasiv, cu excepţia conturilor 709 "Reduceri comerciale acordate", care are funcţie de activ, şi a celor din grupa 71

"Venituri aferente costului producţiei în curs de execuţie", care sunt bifuncţionale. Aceste conturi colectează, în cursul perioadei, în credit veniturile obţinute, după natura lor. Conturile din clasa 7 "Conturi de venituri" pot fi debitate, în cursul perioadei, cu veniturile realizate din operaţii de participaţie transferate coparticipanţilor. La sfârşitul perioadei, soldul acestor conturi se transferă asupra contului de profit şi pierdere.

6.2. Contabilitatea veniturilor din exploatare

Veniturile din exploatare deţin ponderea cea mai mare în totalul veniturilor obţinute de o entitate şi determină semnificativ mărimea şi natura rezultatului cu care se încheie exerciţiul financiar. După natura lor, aceste venituri se concretizează în: cifra de afaceri netă; veniturile aferente costului producţiei în curs de execuție; veniturile din producţia de imobilizări; subvenţiile pentru activitatea de exploatare şi alte venituri din exploatare.

6.2.1. Contabilitatea cifrei de afaceri netă

Veniturile care formează cifra de afaceri sunt ocazionate de valorificarea rezultatelor obţinute din realizarea obiectului de activitate (producţie, comerţ, executări de lucrări, prestări de servicii). Cifra de afaceri netă se calculează prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri şi prestările de servicii după deducerea reducerilor comerciale și a taxei pe valoarea adăugată și a altor impozite direct legate de cifra de afaceri.[1]

Potrivit structurii prevăzute în planul de conturi, evidenţa acestor venituri se asigură în contabilitate cu ajutorul grupei **70 "Cifra de afaceri"**. Principalele conturi sintetice de gradul I se prezintă în cele ce urmează:

- 701 "Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor" dezvoltat pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

-7015 "Venituri din vânzarea produselor finite";
-7017 "Venituri din vânzarea produselor agricole";
-7018 "Venituri din vânzarea activelor biologice de natura stocurilor";

-702 "Venituri din vânzarea semifabricatelor";
-703 "Venituri din vânzarea produselor reziduale".

În creditul acestor conturi se evidenţiază: preţul de vânzare al produselor finite, produselor agricole, activelor biologice de natura stocurilor, semifabricatelor și produselor reziduale, vândute clienților **(411)**; prețul de vânzare al produselor finite,

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 8.5

produselor agricole, activelor biologice de natura stocurilor, semifabricatelor şi produselor reziduale, pentru care nu s-au întocmit facturi (418) şi sumele cuvenite din vânzări de bunuri şi prestări de servicii către entităţi afiliate, entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 453);

-704 "Venituri din servicii prestate" se creditează cu: tarifele serviciilor prestate, facturate clienţilor (411); tarifele serviciilor prestate pentru care nu s-au întocmit facturi (418); veniturile înregistrate în avans aferente perioadei curente sau exerciţiului în curs (472); tarifele serviciilor prestate, încasate în numerar (531) şi sumele cuvenite din vânzări de bunuri şi prestări de servicii către entităţi afiliate, entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 435);

-705 "Venituri din studii şi cercetări" înregistrează în credit, în cursul perioadei: valoarea studiilor şi a contractelor de cercetare facturate clienţilor (411); valoarea studiilor şi a contractelor de cercetare pentru care nu s-au întocmit facturile (418); valoarea studiilor şi a contractelor de cercetare înregistrate în avans, aferente perioadei curente sau exerciţiului în curs (472); sumele cuvenite din vânzări de bunuri şi prestări de servicii către entităţi afiliate, entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 435);

-706 "Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii" se creditează cu: valoarea redevenţelor pentru concesiuni, a locaţiilor de gestiune, chiriilor facturate către concesionari, locatari, chiriaşi (411); valorile primite de la terţi privind locaţii de gestiune, licenţe, brevete şi alte drepturi similare (461); valoarea redevenţelor pentru concesiuni, a locaţiilor de gestiune şi a chiriilor pentru care nu s-au întocmit facturi (418); sumele datorate de personal, reprezentând chirii care se fac venituri ale entităţii (428); veniturile înregistrate în avans aferente perioadei curente sau exerciţiului în curs (472); sumele încasate reprezentând valoarea redevenţelor cuvenite pentru concesiuni, a locaţiilor de gestiune şi a chiriilor, precum şi pentru folosirea brevetelor, mărcilor şi a altor drepturi similare (512, 531) şi sumele cuvenite din vânzări de bunuri şi prestări de servicii către entităţi afiliate, entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 453);

-707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" înregistrează în credit: preţul de vânzare al mărfurilor, vândute clienţilor (411); preţul de vânzare al mărfurilor, pentru care nu s-au întocmit facturi (418); sumele încasate în numerar din vânzarea mărfurilor (531) şi sumele cuvenite din vânzări de bunuri şi prestări de servicii către entităţi afiliate, entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 453);

-708 "Venituri din activităţi diverse" asigură evidenţa veniturilor din diverse activităţi, cum sunt: comisioane, servicii prestate în interesul personalului, punerea la dispoziţia terţilor a personalului entităţii, venituri din valorificarea ambalajelor, precum şi alte venituri realizate din relaţiile cu terţii. În creditul acestui cont se evidenţiază: sumele facturate clienţilor, reprezentând venituri din activităţi diverse (411); sumele datorate de clienţi, pentru care nu s-au întocmit facturi (418); sumele datorate de personal, reprezentând consumuri efectuate pentru acesta şi care se fac

venituri ale entității (**428**); sumele încasate de la terți, reprezentând venituri din activități diverse (**512, 531**); venituri înregistrate în avans, aferente perioadei curente sau exercițiului în curs (**472**); valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite de clienți (**419**) și sumele cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate, entități asociate și entități controlate în comun (**451, 453**).

-709 "Reduceri comerciale acordate" ține evidența reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, debitându-se cu valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării (**411**).

Remarcă: *Majoritatea operațiilor specifice veniturilor care formează cifra de afaceri au fost prezentate pe parcursul capitolelor anterioare ale prezentei lucrări. Cu toate acestea, vom prezenta în cele ce urmează, modul de înregistrare a veniturilor din structura cifrei de afaceri.*

Exemple:

a. Pe baza documentelor justificative se înregistrează în contabilitate, pe parcursul lunii decembrie exercițiul N, următoarele venituri:

1)-vânzări de produse finite pe bază de facturi:	400.000 lei;
2)-vânzări de semifabricate fără factură:	50.000 lei;
3)-vânzări de produse reziduale pe bază de facturi	20.000 lei;
4)-contravaloarea unei lucrări de reparație efectuată unui terț, încasată în numerar	3.000 lei;
5)-facturarea unui studiu de marketing pentru terți	15.000 lei;
6)-chiria lunară datorată de personalul propriu, cazat în căminul entității	6.000 lei;
7)-cota-parte din locația de gestiune încasată la începutul trimestrului, aferentă lunii curente	14.000 lei;
8)-vânzările de mărfuri prin magazinul propriu de prezentare și desfacere, inclusiv TVA:	17.850 lei;
9)-prețul de vânzare al ambalajelor facturate clienților	2.000 lei;
10)-se emite o factură de reducere de 10% beneficiarului de produse finite (op. 1) pentru cifra de afaceri realizată cu acesta pe parcursul exercițiului	40.000 lei.

1.	4111 "Clienți"	=	%	476.000	-
			7015 "Venituri din vânzarea produselor finite"		400.000
			4427 "TVA colectată"		76.000
	Înregistrat valoarea produselor finite facturate clienților				

2.	418 "Clienţi-facturi de întocmit"	= % 702 "Venituri din vânzarea semifabricatelor" 4428 "TVA neexigibilă"	59.500	- 50.000 9.500
	Înregistrat vânzarea de semifabricate pentru care nu s-a întocmit factura			
3.	4111 "Clienţi"	= % 703 "Venituri din vânzarea produselor reziduale" 4427 "TVA colectată"	23.800	- 20.000 3.800
	Înregistrat valoarea produselor reziduale facturate clienţilor			
4.	5311 "Casa în lei"	= % 704 "Venituri din servicii prestate" 4427 "TVA colectată"	3.570	- 3.000 570
	Înregistrat încasarea contravalorii lucrării de reparaţie, în numerar			
5.	4111 "Clienţi"	= % 705 "Venituri din studii şi cercetări" 4427 "TVA colectată"	17.850	- 15.000 2.850
	Înregistrat valoarea studiului de piaţă facturat beneficiarului			
6.	4282 "Alte creanţe în legătură cu personalul"	= % 706 "Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii" 4427 "TVA colectată"	7.140	- 6.000 1.140
	Înregistrat chiria datorată de personalul propriu			
7.	472 "Venituri înregistrate în avans"	= 706 "Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"	14.000	14.000
	Înregistrat cota-parte din valoarea locaţiei de gestiune încasată anticipat			
8.	5311 "Casa în lei"	= % 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" 4427 "TVA colectată"	17.850	- 15.000 2.850
	Înregistrat valoarea mărfurilor vândute prin magazinul propriu de prezentare şi desfacere			

9.	4111 "Clienţi"	=	%	2.380	-
			708 "Venituri din activităţi diverse"		2.000
			4427 "TVA colectată"		380
	Înregistrat valoarea ambalajelor facturate clienţilor				
10.	709 "Reduceri comerciale acordate"	=	%	40.000	-
			4111 "Clienţi"		47.600
			4427 "TVA colectată"		-7.600
	Înregistrat factura de reducere emisă ulterior vânzării				

b. La sfârşitul lunii se preia în contul de profit şi pierdere soldul creditor al conturilor de venituri din structura cifrei de afaceri:

b1.	%	=	121 "Profit sau pierdere"	-	525.000
	7015 "Venituri din vânzarea produselor finite"			400.000	
	702 "Venituri din vânzarea semifabricatelor"			50.000	
	703 "Venituri din vânzarea produselor reziduale"			20.000	
	704 "Venituri din servicii prestate"			3.000	
	705 "Venituri din studii şi cercetări"			15.000	
	706 "Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"			20.000	
	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"			15.000	
	708 "Venituri din activităţi diverse"			2.000	
b2.	121 "Profit sau pierdere"	=	709 "Reduceri comerciale acordate"	40.000	40.000

6.2.2. Contabilitatea veniturilor aferente costului producţiei în curs de execuție

La entităţile care au ca obiect de activitate producţia, valoarea produselor şi serviciilor obţinute în cursul lunii sunt considerate venituri ale perioadei. Înregistrarea producţiei obţinute drept venit al perioadei are două motivaţii:

- bunurile şi serviciile obţinute în cursul perioadei (inclusiv producţia nefinalizată) sunt valori economice care sporesc averea entităţii;

- veniturile înregistrate "echilibrează" cheltuielile ocazionate de obţinerea producţiei, cu efecte directe asupra contului de rezultate.

Evidenţa acestor venituri se asigură în contabilitate cu ajutorul grupei **71 "Venituri aferente costului producţiei în curs de execuţie"**, care include două conturi sintetice de gradul I:

-711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse", cont bifuncţional, ţine evidenţa costului de producţie al produselor stocate, precum şi variaţia acestuia. În creditul contului se înregistrează: la sfârşitul perioadei, costul produselor în curs de execuţie (**331**); preţul de înregistrare al produselor obţinute, la finele perioadei, sauconstatate plus la inventar (**341 la 347**); diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile (costul de producţie este mai mare decât preţul standard) aferente produselor intrate în gestiune din producţie proprie (**348**); preţul de înregistrare al activelor biologice de natura stocurilor obţinute din producţie proprie, precum şi sporurile de greutate şi plusurile la inventar (**361**); diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor intrate în gestiune, din producţie proprie (**368**); diferenţele de preţ în minus sau favorabile (costul de producţie este mai mic decât preţul prestabilit) aferente produselor ieşite din gestiune (**348**) şi diferenţele de preţ în minus sau favorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor ieşite din gestiune, din producţie proprie (**368**). Contul se debitează cu reluarea produselor în curs de execuţie, la începutul perioadei (**331**); preţul de înregistrare al produselor vândute sau constatate lipsă la inventar (**341 la 347**); diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile repartizate asupra produselor ieşite din gestiune (**348**); preţul de înregistrare al activelor biologice de natura stocurilor ieşite din gestiune, din producţie proprie (**361**); diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor ieşite din gestiune, din producţie proprie (**368**); diferenţele de preţ în minus sau favorabile aferente produselor intrate în gestiune (**348**) şi diferenţele de preţ în minus sau favorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor intrate în gestiune, din producţie proprie (**368**);

-712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuţie", cont bifuncţional, care ţine evidenţa costului de producţie al serviciilor în curs de execuţie, precum şi variaţia acestuia. În creditul contului se înregistrează, la sfârşitul perioadei, costul serviciilor în curs de execuţie (**332**), iar în debit reluarea serviciilor în curs de execuţie, la începutul perioadei (**332**).

Exemple:[1]

a) La începutul lunii decembrie o societate productivă are un stoc de producţie în curs de execuţie (evaluată la costul efectiv) în valoare de:

- varianta 1) 50.000 lei;
- varianta 2) 15.000 lei.

Se preia în exploatare valoarea producţiei neterminate de la sfârşitul lunii precedente.

---

[1] Vezi şi operaţiile prezentate la "Contabilitatea producţiei" şi "Contabilitatea activelor biologice de natura stocurilor"

a1.	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	331 "Produse în curs de execuție"	50.000	50.000
a2.	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	331 "Produse în curs de execuție"	15.000	15.000

b. Pe baza documentelor justificative se înregistrează în contabilitate, pe parcursul lunii decembrie exercițiul N, următoarele operații:

1)-obținerea de produse finite la nivelul prețului standard de: 350.000 lei;

2)-vânzări de produse finite (facturate la 400.000 lei) al căror preț standard este de: 330.000 lei.

b1.	345 "Produse finite"	=	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	350.000	350.000
	Înregistrat valoarea produselor finite obținute, la prețul standard				
b2.	4111 "Clienți"	=	%	476.000	-
			7015 "Venituri din vânzarea produselor finite"		400.000
			4427 "TVA colectată"		76.000
	Înregistrat valoarea produselor finite facturate clienților				
b3.	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	345 "Produse finite"	330.000	330.000
	Înregistrat descărcarea gestiunii cu valoarea produselor finite vândute, la prețul standard				

c) La sfârșitul lunii au loc operațiile:

1)-se determină costul efectiv al producției în curs de execuție și se înregistrează în contabilitate: 20.000 lei;

2)-se determină costul efectiv (pe baza datelor din contabilitatea de gestiune) al producției obținute în cursul perioadei, de 315.000 lei,
și se înregistrează diferența față de prețul standard <u>330.000 lei;</u>
diferență de preț în minus (favorabilă) 35.000 lei;

3)-se determină coeficientul de repartizare a diferențelor de preț ($K = \frac{35.000}{350.000} = 0{,}01$) și se repartizează diferențele aferente produselor vândute (0,01 * 330.000) = 33.000lei;

c1.	331 "Produse în curs de execuție"	=	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	20.000	20.000
	Înregistrat valoarea produselor în curs de execuție la sfârșitul lunii				

c2.	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	348 "Diferenţe de preţ la produse"	35.000	35.000
	Înregistrat diferenţele de preţ aferente producţiei obţinute				
c3.	348 "Diferenţe de preţ la produse"	=	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	33.000	33.000
	Înregistrat diferenţele de preţ aferente vânzărilor de produse finite				

d)-se stabileşte soldul contului 711 şi se preia asupra contului de profit şi pierdere în cele două variante:

D	711/1		C
	50.000		
	330.000	350.000	
	35.000	20.000	
		33.000	
Tsd.	415.000	403.000	Tsc.
		12.000	Sfd.

D	711/2		C
	15.000		
	330.000	350.000	
	35.000	20.000	
		33.000	
Tsd.	380.000	403.000	Tsc.
Sfc.	23.000		

- varianta 1)

d1.	121 "Profit sau pierdere"	=	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	12.000	12.000
	Înregistrat preluarea soldului final debitor al contului 711 în contul de profit şi pierdere				

- varianta 2)

d2.	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	121 "Profit sau pierdere"	23.000	23.000
	Înregistrat preluarea soldului final creditor al contului 711 în contul de profit şi pierdere				

6.2.3. Contabilitatea veniturilor din producţia de imobilizări

Unele entităţi pot să-şi asigure o parte din necesarul din imobilizări prin producţie proprie. Imobilizările corporale şi necorporale obţinute cu efort propriu sunt rezultatul lucrărilor de investiţii realizate în regie, iar costul de producţie al acestora se constituie în venit al perioadei. Dacă la sfârşitul exerciţiului, lucrările de investiţii sunt nefinalizate valoarea cheltuielilor încorporate în obiectivele de investiţii se reflectă, de asemenea, ca venit al perioadei (în virtutea principiului contabilităţii de angajamente).

Evidenţa acestor venituri se asigură în contabilitate cu ajutorul grupei **72 "Venituri din producţia de imobilizări"**, dezvoltată pe trei conturi sintetice de gradul I:

-721 "Venituri din producţia de imobilizări necorporale" înregistrează în credit valoarea imobilizărilor necorporale realizate pe cont propriu ((**203, 206, 208**);

-722 "Venituri producţia de imobilizări corporale" înregistrează în credit: costul de producţie al amenajărilor de terenuri realizate pe cont propriu (**211, 231**) şi costul de producţie al celorlalte imobilizări corporale realizate pe cont propriu şi al investiţiilor efectuate la imobilizările corporale existente (**231**);

-725 "Venituri din producţia de investiţii imobiliare" înregistrează în credit valoarea investiţiilor imobiliare realizate pe cont propriu (**235**).

Exemple:[1]

a. Pe baza documentelor justificative se înregistrează în contabilitate, în luna decembrie exerciţiul N, următoarele operaţii:

1)-valoarea unui studiu de dezvoltare, realizat cu efort propriu, pentru asimilarea de produse noi 50.000 lei;

2)-cheltuielile efectuate pentru realizarea unui program informatic: 5.000 lei;

3)-valoarea cheltuielilor ocazionate de realizarea unei hale de producţie în regie, care va fi recepţionată în exerciţiul următor 200.000 lei;

1.	203 "Cheltuieli de dezvoltare"	=	721 "Venituri din producţia de imobilizări necorporale"	50.000	50.000
	Înregistrat valoarea studiului de dezvoltare recepţionat				
2.	208 "Alte imobilizări necorporale"	=	721 "Venituri din producţia de imobilizări necorporale"	5.000	5.000
	Înregistrat valoarea cheltuielilor încorporate în programul informatic nefinalizat				
3.	231 "Imobilizări corporale în curs"	=	722 "Venituri din producţia de imobilizări corporale"	200.000	200.000
	Înregistrat valoarea cheltuielilor efectuate pentru construcţia în regie a unei hale de producţie neterminată				

b. La sfârşitul lunii se preia în contul de profit şi pierdere soldul creditor al conturilor de venituri din producţia de imobilizări:

b.	%	=	121 "Profit sau pierdere"	-	255.000
	721 "Venituri din producţia de imobilizări necorporale"			55.000	
	722 "Venituri din producţia de imobilizări corporale"			200.000	

[1] Vezi şi operaţiile referitoare la imobilizările necorporale şi imobilizările corporale prezentate pe parcursul lucrării

6.2.4. Contabilitatea veniturilor din subvenţii de exploatare

Anumite entităţi pot să beneficieze de la bugetul de stat, organismele publice locale sau alte instituţii de subvenţii pentru activitatea de exploatare. Aceste sume nu pot fi utilizate decât pe destinaţia pentru care au fost primite şi cu îndeplinirea condiţiilor impuse de instituţia finanţatoare. Pot fi primite subvenţii de exploatare pentru: stimularea desfăşurării unor activităţi, acoperirea diferenţelor de preţ la produsele şi serviciile subvenţionate, acoperirea pierderilor sau pentru alte scopuri, strict precizate. Veniturile din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri nete se prezintă în contul de profit şi pierdere ca parte a cifrei de afaceri nete, iar celelalte venituri din subvenţii se prezintă în contul de profit şi pierdere ca o corecţie a cheltuielilor pentru care au fost acordate sau ca elemente de venituri, potrivit structurii prevăzute în acest sens.

Contabilitatea sumelor cuvenite entităţii în schimbul respectării anumitor condiţii referitoare la activitatea de exploatare a acesteia se asigură cu ajutorul grupei **74 "Venituri din subvenţii de exploatare"**, care include un singur cont sintetic de gradul I, ***741 "Venituri din subvenţii de exploatare".*** În creditul acestui cont se evidenţiază subvenţiile de exploatare primite sau ce urmează a fi primite (**512, 445**) şi subvenţiile pentru venituri, recunoscute anterior ca venituri amânate (**472**). Contul 741 se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

-7411 "Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri";[1]

-7412 "Venituri din subvenţii de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile";

-7413 "Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli externe";

-7414 "Venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului";

-7415 "Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări şi protecţie socială";

-7416 "Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare";

-7417 "Venituri din subvenţii de exploatare în caz de calamităţi şi alte evenimente similare";

-7418 "Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată";

-7419 "Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri".

Exemple:[2]

a. Pe baza documentelor justificative se înregistrează valoarea subvenţiilor de primit de la buget pentru acoperirea diferenţelor de preţ la produsele subvenţionate, vândute în luna decembrie exerciţiul N, 20.000 lei.

---

[1] Se ia în calcul la determinarea cifrei de afaceri

[2] Vezi şi operaţiile prezentate la *Subvenţiile şi activele primite prin transfer de la clienţi*

a.	445 "Subvenţii"	=	7411 "Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri"	20.000	20.000
	Înregistrat valoarea subvenţiilor de primit				

b. La sfârşitul lunii se preia în contul de profit şi pierdere soldul creditor al contului de venituri:

b.	7411 "Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri"	=	121 "Profit sau pierdere"	20.000	20.000

6.2.5. Contabilitatea altor venituri din exploatare

În activitatea desfăşurată de entităţi pot să apară şi alte venituri din exploatare decât cele care au fost prezentate anterior, care au un caracter întâmplător, accidental şi sunt caracterizate de o frecvenţă redusă cum sunt operațiunile de fiducie, reactivările de creanţe faţă de clienţi şi debitori diverşi, reevaluarea imobilizărilor corporale şi alte venituri din exploatare concretizate în: despăgubiri, amenzi şi penalităţi cuvenite; donaţii primite; vânzări de active imobilizate şi alte operaţii de capital; cote-părţi din subvenţiile pentru investiţii virate la venituri şi alte venituri din exploatare.

Evidenţa veniturilor de natura celor menţionate se asigură cu ajutorul grupei de conturi **75 "Alte venituri din exploatare"**, dezvoltată pe următoarele conturi sintetice de gradul I:

-751 "Venituri din operațiuni de fiducie" înregistrează în credit veniturile obținute din operațiuni de fiducie (constituirea, derularea și lichidarea fiduciei), dezvoltat pe trei conturi sintetice de gradul II, respectiv:

-7511 "Venituri ocazionate de constituirea fiduciei";

-7512 "Venituri din derularea operațiunilor de fiducie";

-7513 "Venituri din lichidarea operațiunilor de fiducie".

-754 "Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi" înregistrează în credit veniturile din creanţele reactivate **(411, 461, 451, 453)**;

-755 "Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale" înregistrează în credit valoarea creşterii faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea imobilizărilor corporale, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea, recunoscută anterior la acel activ **(211 la 217)**;

-758 "Alte venituri din exploatare" înregistrează în credit: sumele datorate de personal privind debite, salarii, sporuri sau adaosuri necuvenite, avansuri nejustificate **(428)**; valoarea bunurilor constatate lipsă sau deteriorate, imputate terţilor **(461)**; valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităţilor datorate de terţi **(411, 451, 453, 461, 418)**; cota-parte a subvenţiilor pentru investiţii trecută la venituri, corespunzător amortizării înregistrate sau la scoaterea din evidență a activelor **(475)**; bunurile sau

valorile primite gratuit (**301, 302, 303, 361, 371, 381, 512, 531**); bunurile rezultate din dezmembrarea unor imobilizări (**301, 302, 303**); drepturile de personal neridicate, prescrise, potrivit legii (**426**); sumele cuvenite entității, datorate de către bugetul statului, altele decât impozite și taxe (**448**); prețul de vânzare al imobilizărilor necorporale și corporale cedate (**451, 453, 461**); diferența dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării cu mărfuri la capitalul altor entități și valoarea mărfurilor care fac obiectul participației (**261, 262, 263, 265**); sumele prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datorii față de furnizori, creditori diverși, acționari/asociați (**401, 404, 462, 455, 457 și alte conturi în care urmează să se evidențieze sumele respective**); sumele prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datorii privind asigurările sociale, ajutorul de șomaj, impozitul pe profit/venit, taxa pe valoarea adăugată, alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, fonduri speciale, dividende de plătit și alte datorii cu bugetul statului (**431, 437, 441, 4423, 446, 447, 448, 444, 438**).

Contul 758 "Alte venituri din exploatare" se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

-7581 "Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități";

-7582 "Venituri din donații primite";

-7583 "Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital";

-7584 "Venituri din subvenții pentru investiții";

-7586 "Venituri reprezentând transferuri cuvenite în baza unor acte normative speciale"[1]

-7588 "Alte venituri din exploatare".

Exemple:

a. Pe baza documentelor justificative se înregistrează în contabilitate, pentru luna decembrie a exercițiului curent, următoarele operații:

1)-se reactivează creanța (inclusiv TVA) față de un client insolvabil scos din activ 17.850 lei;

2)-valoarea penalităților de încasat de la un client pentru achitarea cu întârziere a unei livrări 500 lei;

3)-imputarea unei lipse (inclusiv TVA), constatate la recepție, cărăușului 595 lei;

4)-încasarea în numerar a unei donații 5.000 lei;

5)-vânzarea la licitație a unui mijloc de transport intern 20.000 lei;

6)-valoarea drepturilor de personal neridicate și prescrise 770 lei;

7)-cota-parte din subvențiile pentru investiții virată la venituri 1.000 lei;

8)-piesele de schimb rezultate din dezmembrarea imobilizărilor corporale 2.500 lei;

[1] În acest cont se evidențiază veniturile reprezentând transferuri cuvenite în baza unor acte normative speciale, altele decât cele prevăzute de Codul fiscal.

9) evidenţierea cotei-părţi din valoarea echipamentului de lucru distribuit angajaţilor (exclusiv TVA) 10.000 lei;

10) depunerea ca aport un lot de mărfuri, la capitalul unei entităţi afiliate, cu valoarea de înregistrare de 2.900 lei, pentru care se primesc 1.000 acţiuni cu valoarea de 3 lei/buc.

1.	4111 "Clienţi"	=	% 754 "Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi" 4427 "TVA colectată"	17.850	- 15.000 2.850
	Înregistrat reactivarea creanţei faţă de un client				
2.	4111 "Clienţi"	=	7581 "Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi"	500	500
	Înregistrat valoarea penalităţilor de încasat de la un client				
3.	461 "Debitori diverşi"	=	% 7588 "Alte venituri din exploatare" 4427 "TVA colectată"	595	- 500 95
	Înregistrat constituirea unui debit pentru o lipsă constatată la recepţie				
4.	5311 "Casa în lei"	=	7582 "Venituri din donaţii primite"	5.000	5.000
	Înregistrat primirea unei donaţii în numerar				
5.	461 "Debitori diverşi"	=	% 7583 "Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital" 4427 "TVA colectată"	23.800	 20.000 3.800
	Înregistrat vânzarea unui mijloc de transport				
6.	426 "Drepturi de personal neridicate"	=	7588 "Alte venituri din exploatare"	770	770
	Înregistrat valoarea drepturilor de personal neridicate, prescrise				
7.	4751 "Subvenţii guvernamentale pentru investiţii"	=	7584 "Venituri din subvenţii pentru investiţii"	1.000	1.000
	Înregistrat cota-parte din subvenţiile pentru investiţii virată la venituri				
8.	3024 "Piese de schimb"	=	7588 "Alte venituri din exploatare"	2.500	2.500
	Înregistrat valoarea pieselor de schimb recuperate la casarea imobilizărilor corporale				

9.	4282 "Debitori diverşi"	=	% 7588 "Alte venituri din exploatare" 4427 "TVA colectată"	11.900	- 10.000 1.900
	Înregistrat cota-parte din valoarea echipamentului de lucru distribuit personalului				
10.	261 "Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"	=	% 371 "Mărfuri" 7588 "Alte venituri din exploatare"	3.000	- 2.900 100
	Înregistrat mărfurile depuse ca aport la capitalul social al unei entităţi afiliate				

b. La sfârşitul lunii se preia în contul de profit şi pierdere soldul creditor al conturilor de alte venituri din exploatare:

b.	%	=	121 "Profit sau pierdere"	-	38.170
	754 "Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi"			15.000	
	7581 "Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi"			500	
	7582 "Venituri din donaţii primite"			5.000	
	7583 "Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"			1.000	
	7588 "Alte venituri din exploatare"			16.670	

6.3. Contabilitatea veniturilor financiare

Operaţiile desfăşurate de entităţi nu se limitează numai la activitatea de exploatare, ci se extind şi în domeniul financiar. Având în vedere că orice activitate desfăşurată presupune efectuarea anumitor cheltuieli şi generează venituri, contabilitatea are sarcina de a evidenţia distinct cheltuielile şi veniturile rezultate din operaţii financiare. Veniturile financiare deţin o pondere variabilă în totalul veniturilor unei entităţi (în funcţie de mărimea acesteia şi de politica adoptată de conducere în materie de finanţare) şi influenţează, într-o anumită măsură, mărimea rezultatului global.

Pentru evidenţa veniturilor financiare, planul contabil general a rezervat grupa **76 "Venituri financiare"**. În cadrul grupei 76 se regăsesc următoarele conturi:

-761 "Venituri din imobilizări financiare" înregistrează în credit dividendele de încasat/încasate, aferente titlurilor imobilizate (**451, 453, 461, 512**). Contul 761 se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

-7611 "Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate";
-7612 "Venituri din acţiuni deţinute la entităţi asociate";
-7613 "Venituri din acţiuni deţinute la entităţi controlate în comun";
-7615 "Venituri din alte imobilizări financiare";

-762 "Venituri din investiţii financiare pe termen scurt" înregistrează în credit dividendele de încasat/încasate, aferente investiţiilor financiare pe termen scurt **(451, 461, 512)**;

-764 "Venituri din investiţii financiare cedate" înregistrează în credit preţul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate **(451, 453, 461)** şi câştigul rezultat din vânzarea investiţiilor pe termen scurt la un preţ de cesiune mai mare decât valoarea contabilă **(461, 512, 531)**. Contul 764 se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II:

-7641 "Venituri din imobilizări financiare cedate";
-7642 "Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate";

-765 "Venituri din diferenţe de curs valutar" reflectă în credit diferenţele favorabile de curs valutar rezultate: la încasarea creanţelor în valută **(512, 531)**; la evaluarea creanţelor în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar **(267, 411, 413, 418, 451, 453, 456, 461)**; din decontarea datoriilor în valută şi evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar **(161, 162, 166, 167, 168, 269, 401, 403, 404, 405, 408, 451, 453, 455, 462, 509)**; din evaluarea disponibilităţilor în valută, existente în casierie sau în conturi la bănci, precum şi a depozitelor şi a altor valori de trezorerie în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar **(512, 531, 267, 508, 541, 542)**; la cedarea unei participaţii într-o entitate străină care a fost cuprinsă în consolidare **(107)** şi în situaţiile financiare anuale consolidate, aferente unui element monetar care face parte dintr-o investiţie netă a entităţii într-o entitate străină **(103)**. Contul 765 se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II:

-7651 "Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"[1];

-7652 "Diferențe favorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină";

-766 "Venituri din dobânzi" înregistrează în credit: dobânzile cuvenite, aferente împrumuturilor acordate entităților afiliate, entităților asociate și entităților controlate în comun **(451, 453)**; dobânda aferentă creanţelor imobilizate **(267, 512)**; dobânzile aferente sumelor datorate de către debitorii diverşi **(461)**; dobânzile primite, aferente disponibilităţilor aflate în conturi curente **(512)**; şi dobânzile de primit aferente disponibilităţilor aflate în conturi curente **(518)**;

---

[1] În acest cont nu se înregistrează diferenţele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiţia netă într-o entitate străină

-767 "Venituri din sconturi obţinute" evidenţiază în credit valoarea sconturilor obţinute de la furnizori sau alţi creditori (**401, 404, 462, 512**);

-768 "Alte venituri financiare" evidenţiază veniturile de natură financiară care nu au fost avute în vedere anterior. În creditul contului se înregistrează: valoarea titlurilor imobilizate primite ca urmare a majorării capitalului social al entităţii la care se deţin participaţii, prin încorporarea beneficiilor (**261, 262, 263, 265**); diferenţa dintre valoarea participaţiilor primite ca urmare a participării în natură la capitalul altor entităţi şi valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale şi necorporale care fac obiectul participaţiei (**261, 262, 263, 265**); diferenţa dintre valoarea participaţiilor primite ca urmare a participării cu creanţe la capitalul altor entităţi şi valoarea creanţelor care fac obiectul participaţiei (**261, 262, 263, 265**); valoarea titlurilor imobilizate primite fără plată, potrivit legii (**261, 262, 263, 265**); contravaloarea acţiunilor pe termen scurt primite fără plată, potrivit legii (**501**); diferenţele favorabile aferente furnizorilor şi creditorilor cu decontare în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia decontării lor (**401, 404, 408, 462**); diferenţele favorabile aferente datoriilor din leasing financiar exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (**167**); diferenţele favorabile aferente clienţilor şi debitorilor, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia decontării lor (**411, 418, 461, 512**); diferenţele favorabile aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate, entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, cu decontare în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia decontării lor (**451, 453**); diferenţele favorabile aferente creanţelor faţă de entităţile afiliate, entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, precum şi a creanţelor imobilizate, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia decontării lor (**451, 453, 267, 512**); diferenţele favorabile din evaluarea, la încheierea exerciţiului financiar, a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată (**501, 506**) şi partea cuvenită investitorului din profitul înregistrat în exerciţiul financiar curent de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, cu ocazia consolidării prin metoda punerii în echivalenţă a participaţiilor deţinute de investitor în aceste entităţi (**264**).

Exemple:

a. Pe baza documentelor justificative se înregistrează în contabilitate următoarele operaţii:

1)-dividendele de încasat pentru acţiunile deţinute la entităţile afiliate	45.000 lei;
2)-dividendele încasate prin bancă de la entităţi asociate de	15.000 lei;

3)-dividende de încasat din alte imobilizări financiare 6.500 lei;
4)-dividendele de încasat pentru acţiunile deţinute pe termen scurt de la entitățile afiliate 800 lei;
5)-dobânda de încasat pentru valoarea împrumutului acordat unei entităţi afiliate pe termen de 2 ani 5.000 lei;
6)-preţul de vânzare al unor acțiuni deținute la entități afiliate, cu încasare ulterioară 17.000 lei;
7)-vânzarea de obligaţiuni pe credit la un preţ de 10.000 lei, cu valoarea contabilă de 9.500 lei;
8)-diferenţele favorabile de curs valutar constatate la sfârşitul unei luni, aferente:

-creanţei faţă de un client	75 lei;
-datoriei faţă de un furnizor de imobilizări	50 lei;
-disponibilităţilor în valută existente în cont	200 lei;
-disponibilităţilor în valută existente în casierie	50 lei;
Total	375 lei;

9)-dobânzile de încasat pentru:

-împrumuturile acordate pe termen scurt unei entităţi afiliate	1.200 lei;
-sumele datorate de debitorii diverşi	180 lei;
-disponibilităţile existente în cont	420 lei;
Total	1.800 lei;

10)-primirea unui scont de 120 lei pentru plata anticipată a obligaţiei de 12.000 lei faţă de un creditor;
11)-imputarea lipsei de 450 lei constatată la verificarea lunară a casieriei;
12)-diferenţele favorabile de curs valutar (decontări realizate în funcţie de cursul unei valute) constatate la sfârşitul unei luni, aferente:

-unui furnizor	25 lei;
-avansului primit de la un client	30 lei;
-datoriei de leasing financiar	200 lei;
-datoriei faţă de o entitate legată prin interese de participare	15 lei;
Total	270 lei;

1.	4511 "Decontări între entitățile afiliate"	=	7611 "Venituri din acţiuni deţinute la entitățile afiliate"	45.000	45.000
	Înregistrat valoarea dividendelor de încasat din acţiunile deţinute la entitățile afiliate				
2.	5121 "Conturi la bănci în lei"	=	7612 "Venituri din acţiuni deţinute la entităţi asociate"	15.000	15.000
	Înregistrat dividendele încasate în cont de la entități asociate				
3.	461 "Debitori diverși"	=	7615 "Venituri din alte imobilizări financiare"	6.500	6.500

	Înregistrat dividende de încasat din alte imobilizări financiare		
4.	4511 "Decontări între entităţile afiliate" = 762 "Venituri din investiţii financiare pe termen scurt" Înregistrat valoarea dividendelor de încasat pentru acţiunile deţinute pe termen scurt de la entităţile afiliate	800	800
5.	2672 "Dobânda aferentă sumelor datorate de entităţile afiliate" = 766 "Venituri din dobânzi" Înregistrat dobânda datorată de o entitate afiliată pentru împrumutul acordat	5.000	5.000
6.	4511 "Decontări între entităţile afiliate" = 7641 "Venituri din imobilizări financiare cedate" Înregistrat preţul de vânzare al unor acţiuni deţinute la entităţi afiliate	17.000	17.000
7.	461 "Debitori diverşi" = %	10.000	-
	506 "Obligaţiuni"		9.500
	7642 "Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate" Înregistrat vânzarea de obligaţiuni la un preţ superior valorii contabile		500
8.	% = 7651 "Diferenţe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută"	-	375
	4111 "Clienţi"	75	
	404 "Furnizori de imobilizări"	50	
	5124 "Conturi la bănci în valută"	200	
	5314 "Casa în valută" Înregistrat diferenţe favorabile de curs valutar	50	
9.	% = 766 "Venituri din dobânzi"	-	1.800
	4518 "Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate"	1.200	
	461 "Debitori diverşi"	180	
	5187 "Dobânzi de încasat" Înregistrat veniturile din dobânzi aferente perioadei	420	
10.	461 "Debitori diverşi" = 767 "Venituri din sconturi obţinute" Înregistrat scontul obţinut de la creditori	120	120
11.	4282 "Alte creanţe în legătură cu personalul" = 768 "Alte venituri financiare"	450	450

12.	Înregistrat imputarea lipsei de numerar			
	%	= 768 “Alte venituri financiare”	-	270
	401 “Furnizori”		25	
	419 “Clienţi-creditori”		30	
	167 “Alte împrumuturi şi datorii asimilate”		200	
	4531 “ Decontări privind interesele de participare”		15	
	Înregistrat diferenţe favorabile de curs valutar aferente datoriilor a căror decontare urmează să se realizeze în lei în funcţie de cursul unei valute			

b. La sfârşitul lunii se preia în contul de profit şi pierdere soldul creditor al conturilor de venituri financiare:

b.	%	= 121 “Profit sau pierdere”	-	92.815
	7611 “Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate”		51.500	
	7613 “Venituri din interese de participare”		15.000	
	762 “Venituri din investiţii financiare pe termen scurt”		800	
	7641 “Venituri din imobilizări financiare cedate”		17.000	
	7642 “Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate”		500	
	7651 “Diferenţe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”		375	
	766 “Venituri din dobânzi”		6.800	
	767 “Venituri din sconturi obţinute”		120	
	768 “Alte venituri financiare”		720	

6.4. Contabilitatea veniturilor din provizioane, amortizări şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare

Provizioanele şi ajustările constituite în perioadele anterioare de gestiune sunt generatoare de venituri pe parcursul exerciţiului sau la sfârşitul acestuia, dacă în urma analizei efectuate se constată următoarele situaţii:

-provizioanele şi ajustările existente sunt superioare mărimii riscului, cheltuielii sau deprecierii pentru care s-au constituit (provizionul/ajustarea se diminuează la nivelul necesarului prin încorporarea diferenţei la venituri);

-provizionul/ajustarea nu se mai justifică întrucât riscul, cheltuiala sau deprecierea nu mai există (provizionul se anulează integral prin transfer la venituri);

-provizionul se consumă ca urmare a producerii riscului sau cheltuielii pentru care s-a constituit, compensând cheltuiala intervenită (se reintegrează la venituri în totalitate);

- ajustarea a rămas fără obiect ca urmare a ieşirii din entitate a activelor pentru care s-a constituit (mărimea ajustării se reintegrează la venituri).

Veniturile ocazionate de reluarea provizioanelor şi ajustărilor sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul grupei de conturi **78 "Venituri din provizioane, amortizări şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare".** Deoarece provizioanele şi ajustările constituite anterior puteau viza atât activitatea de exploatare, cât şi pe cea financiară, grupa 78 este structurată pe două conturi sintetice de gradul I:

-781 "Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare" asigură evidenţa veniturilor obţinute din diminuarea sau anularea provizioanelor, a ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale şi necorporale, a activelor circulante, precum şi a veniturilor corespunzătoare fondului comercial negativ. În creditul contului se înregistrează: sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor (**151**); sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor (**290, 291, 293**); sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie (**391 la 398**); sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea creanţelor-clienţi (**491, 496**); cota-parte din fondul comercial negativ, transferată la venituri (**2075**). Deoarece prin contul 781 nu se asigură evidenţa veniturilor din provizioane şi ajustări pe feluri, acesta se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

-7812 "Venituri din provizioane";

-7813 "Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor";

-7814 "Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante";

-7815 "Venituri din fondul comercial negativ".

-786 "Venituri financiare din amortizări şi ajustări pentru pierdere de valoare" înregistrează în credit sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (**296**); sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea creanţelor - decontări în cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii (**495**); sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie (**591, 595, 596, 598**) şi valoarea diferenţelor favorabile aferente titlurilor de stat achiziţionate, amortizate (**472**). Contul 786 se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II:

-7863 "Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare";

-7864 "Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante".

Exemple:

a. Pe baza documentelor justificative şi a rezultatelor inventarierii se înregistrează în contabilitate, pentru luna decembrie a exerciţiului curent, următoarele operaţii:

1)-consumarea unui provizion pentru litigii 25.000 lei;
2)-diminuarea ajustării pentru deprecierea unui teren 30.000 lei;
3)-anularea ajustării pentru deprecierea înregistrată la stocurile de produse finite 8.000 lei;
4)-reducerea ajustării pentru acţiunile deţinute la entităţile afiliate 3.500 lei;
5)-anularea ajustării pentru obligaţiunile vândute 1.200 lei.

1.	1511 "Provizioane pentru litigii"	=	7812 "Venituri din provizioane"	25.000	25.000
2.	2911 "Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri"	=	7813 "Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"	30.000	30.000
3.	3945 "Ajustări pentru deprecierea produselor finite"	=	7814 "Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"	8.000	8.000
4.	2961 "Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate"	=	7863 "Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	3.500	3.500
5.	596 "Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor"	=	7864 "Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante"	1.200	1.200

b. La sfârşitul lunii se preia în contul de profit şi pierdere soldul creditor al conturilor de venituri din provizioane:

b.	%	=	121 "Profit sau pierdere"	-	67.700
	7812 "Venituri din provizioane"			25.000	
	7813 "Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"			30.000	
	7814 "Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"			8.000	
	7863 "Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"			3.500	
	7864 "Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante"			1.200	

Capitolul 7. SITUAŢIILE FINANCIARE ANUALE

Principala sursă de informare a utilizatorilor externi, pentru a-şi fundamenta deciziile economice pe o bază realistă, o constituie situaţiile financiare anuale, eventual cerificate (garantate) de profesionişti contabili independenţi.

7.1. Legătura dintre contabilitatea curentă şi situaţiile financiare. Lucrările contabile de închidere a exerciţiului financiar

Indiferent care este modul de organizare a contabilităţii adoptat, în orice entitate ciclul de prelucrări contabile se desfăşoară potrivit unei scheme identice. Astfel, se porneşte de la primirea documentelor justificative şi se încheie cu elaborarea situaţiilor financiare anuale.

Schematic, demersul general de organizare a ciclului de prelucrări contabile se poate reprezenta ca în fig. nr. 7.1.[1]

Succesiunea lucrărilor contabilităţii în vederea elaborării situaţiilor financiare (conturilor anuale) este în general aceeaşi, indiferent de legislaţiile contabile naţionale aplicabile.

7.1.1. Primirea documentele justificative

Potrivit prevederilor art. 6 alin. 1 din Legea Contabilităţii nr. 82/1991 republicată, cu modificările şi completările ulterioare "Orice operaţiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."

Documentele justificative, care servesc la înregistrarea în contabilitate, ar putea fi structurate după provenienţa lor în:

- *documente externe* "sunt întocmite de terţi (în afara firmei), dar care se referă la raporturile economico-juridice ale firmei cu aceştia"[2], fiind emise de către: furnizori (facturi, chitanţe, trate de acceptat etc.), bănci (avize de creditare, avize de debitare, extrase de cont ş.a.), organisme sociale (înştiinţări, avize, avertismente), clienţi (cecuri, trate acceptate de clienţi) ş.a.m.d.;

- *documente interne* emise de entitate pentru:

---

[1] Toma, C., *Conturile anuale şi imaginea fidelă în contabilitatea românească – probleme contabile actuale, concepte, analiză şi audit -* , Ed. Junimea, Iaşi, 2001, p. 70

[2] Horomnea, E., *Bazele contabilităţii. Concepte, aplicaţii, lexicon*, Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2003, p. 152

- <u>terţi</u>: clienţi (facturi, trate trimise spre acceptare) furnizori (cecuri, trate acceptate de entitate), bănci (remiteri de cecuri, borderouri de efecte, ordine de plată);
- <u>nevoi interne</u> (documente privind consumuri, activitatea de casierie, inventare, bugete, fişe de calculaţie etc.).

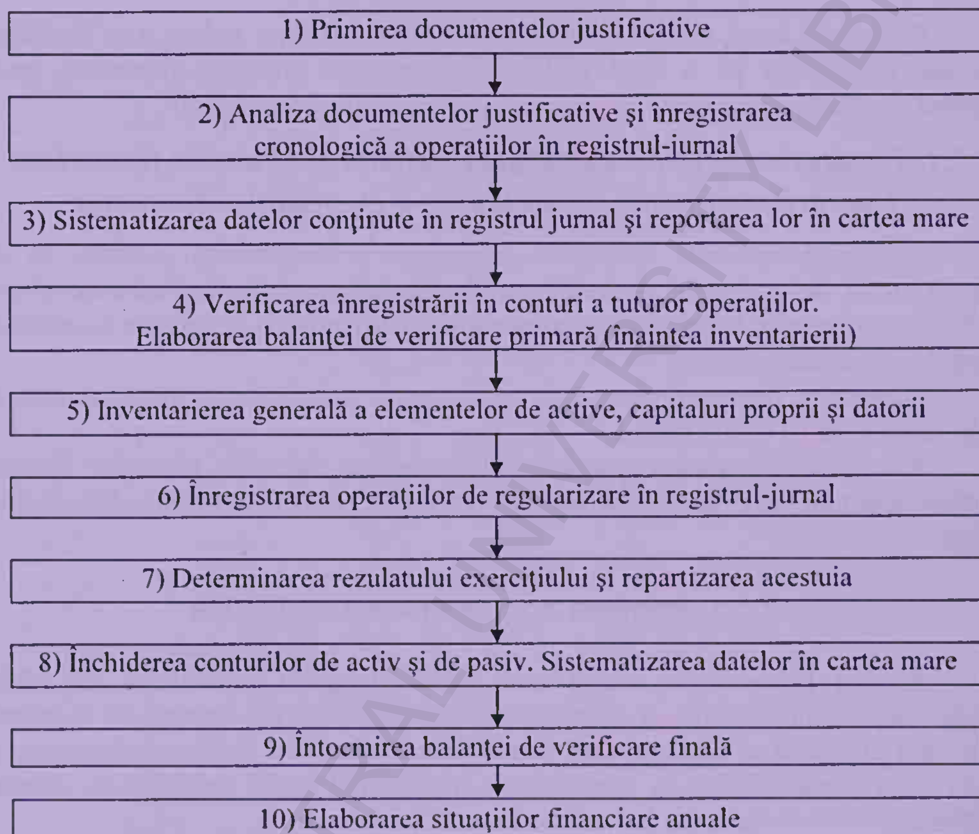


Fig. nr. 7.1. *Demersul general de organizare a lucrărilor contabilităţii*

7.1.2. Analiza documentelor justificative şi înregistrarea cronologică a operaţiilor în registrul jurnal

Analiza documentelor justificative constă atât în verificarea îndeplinirii condiţiilor de formă şi de fond, cât şi în analiza contabilă a operaţiilor reflectate în acte. În urma analizei contabile operaţiile generate de evenimentele şi tranzacţiile entităţii sunt grupate în registrul-jurnal în ordinea cronologică a producerii lor.

Registrul-jurnal este un document contabil obligatoriu în care sunt înregistrate cronologic mişcările care afectează averea entităţii, operaţie cu operaţie, respectând succesiunea documentelor, determinată de data de întocmire sau intrare a acestora în

entitate. Pentru operaţiile de aceeaşi natură şi care privesc acelaşi loc de activitate înregistrarea în registrul-jurnal se poate realiza şi pe baza unui document centralizator (cumulativ).

Ca mod de prezentare, registrul-jurnal se poate regăsi sub forma unui registru-jurnal unic sau sub forma unui registru-jurnal general şi a unor registre-jurnal auxiliare, pentru operaţiile de aceeaşi natură. În conformitate cu reglementările financiar-contabile, pot fi deschise registre-jurnal auxiliare pentru aprovizionări, vânzări, trezorerie, operaţii diverse, în funcţie de necesităţile fiecărei entităţi. La anumite perioade de timp, de regulă lunar, se procedează la centralizarea totalurilor din jurnalele auxiliare în registrul jurnal general.

7.1.3. Sistematizarea datelor conţinute în jurnal şi reportarea lor în cartea mare

Înregistrările din registrul-jurnal sunt sistematizate şi reportate periodic, direct sau prin regrupare pe conturi corespondente, în registrul "cartea mare". În acesta din urmă se stabileşte situaţia fiecărui cont, adică soldurile iniţiale, rulajele debitoare şi creditoare, totalul sumelor debitoare şi creditoare şi soldurile finale. Ca şi registrul-jurnal, "cartea mare" este un registru obligatoriu. Datele sistematizate în conturile cărţii mari servesc la elaborarea balanţei de verificare.

Etapele 4) - 8) din demersul general de organizare a ciclului de prelucrări contabile sunt cunoscute în literatura de specialitate sub denumirea generică de "lucrări preliminare sau lucrări premergătoare închiderii exercițiului."[1]

7.1.4. Verificarea înregistrării în conturi a tuturor operaţiilor. Elaborarea balanţei de verificare primară (înaintea inventarierii)

a). Verificarea înregistrării în conturi a tuturor operaţiilor urmăreşte, în primul rând, dacă toate operaţiile au fost consemnate în documente justificative şi, în al doilea rând, dacă toate documentele au fost înregistrate în contabilitate.

"Întocmirea, perfectarea şi înregistrarea tuturor documentelor justificative se apreciază pe baza corelaţiilor de control dintre contabilitate şi evidenţa operativă, dintre evidenţa cronologică şi cea sistematică, dintre conturile sintetice şi cele analitice dezvoltătoare."[2]

În această etapă sunt supuse verificării toate operaţiile economico-financiare privitoare la aprovizionări, vânzări, consumuri, încasări, plăţi, contractări şi acordări

---

[1] Horomnea, E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, L., Rusu, A., *Introducere în contabilitate. Concepte și aplicații*, Ediția a IV-a, revăzută și completată, Ed. TipoMoldova, Iași, 2015, p. 372

[2] Ristea, M., *Bilanțul în gestiunea patrimoniului,* Ed. Academiei Republicii Socialiste România, București, 1989, p. 94

de împrumuturi, aplicarea deciziilor adunării generale a acționarilor/asociaților, regularizări etc. Pe baza verificărilor menționate se poate constata neîntocmirea sau netransmiterea la timp a documentelor justificative, precum şi neînregistrarea în conturi a anumitor operații fie din omisiune, fie din lipsa documentelor justificative.

b). În afara verificărilor de natura celor menționate anterior se mai procedează şi la verificarea înregistrării corecte în conturi a operațiilor. Pentru o asemenea verificare, Legea contabilității republicată (art. 22) prevede ***întocmirea balanței de verificare*** cel puțin anual, la încheierea exercițiului financiar sau la termenele de întocmire a raportărilor contabile stabilite potrivit legii. Cu ajutorul acesteia se urmăreşte concordanța dintre totalul înregistrărilor din registrul-jurnal şi totalul rulajelor debitoare şi creditoare din balanță, precum şi concordanța dintre totalul soldurilor finale debitoare şi creditoare din registrul "cartea-mare" şi totalul soldurilor finale debitoare şi creditoare din balanță.

Balanța de verificare se întocmeşte atât pentru conturile sintetice cât şi pentru cele analitice; pentru conturile analitice se poate întocmi numai situația soldurilor.

Prin intermediul balanței de verificare analitice se verifică concordanța dintre conturile sintetice şi conturile lor analitice.

"Cu acest prilej se descoperă şi se înlătură erorile care au condus la ştirbirea relațiilor de echilibru, la nivelul tuturor conturilor, între debitul şi creditul acestora, precum şi a egalităților valorice, între mărimile de aceeaşi natură, din conturile analitice şi contul sintetic supraordinat."[1]

Scopul întocmirii balanței de verificare înaintea inventarierii constă în furnizarea informațiilor cu privire la situația scriptică a activelor, capitalurilor proprii şi datoriilor ce urmează a fi comparată cu situația reală determinată prin inventariere.

7.1.5. Inventarierea generală a elementelor de active, capitaluri proprii şi datorii

Inventarierea este cea de a doua dintre lucrările premergătoare întocmirii bilanțului şi una dintre cele mai importante etape pentru reflectarea realității. Referindu-se la importanța acestei etape în elaborarea bilanțului prof. Mihai Ristea făcea următoarea precizare: "Nu se poate concepe un bilanț, adică nu se poate determina patrimoniul, situația financiară şi rezultatele unei entități la un anumit moment şi pe o anumită perioadă de timp, fără să se alcătuiască în prealabil inventarul. Numai printr-un bilanț alcătuit pe baze reale întreprinzătorul se poate orienta şi menține într-o economie însoțită de variația prețurilor şi puterii de cumpărare a banului."[2]

[1] Georgescu, I., Macovei, I.C., Berheci, M., *Contabilitatea firmei*, Ed. Junimea, Iaşi, 2003, p. 244

[2] Ristea, M., *Contabilitatea societăților comerciale*, vol. 1, Ed. Corpul Experților Contabili şi Contabililor Autorizați din România, Bucureşti, 1995, p. 407

Prin urmare, "funcția de bază a inventarierii este cea a stabilirii situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale, care trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare, profitului sau pierderii entității pentru respectivul exercițiu financiar."[1]

Necesitatea efectuării inventarierii asupra tuturor elementelor existente în entitate (indiferent de dreptul de proprietate asupra lor) este "determinată de funcţia gestionară a contabilităţii, care să asigure informaţia privind integritatea patrimoniului"[2].

În conformitate cu prevederile legislaţiei financiar-contabile, entităţile sunt obligate "să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării sau lichidării și în alte situaţii prevăzute de lege."[3]

Inventarierea se desfăşoară la locurile de existenţă, de depozitare sau de păstrare a bunurilor prin procedee specifice (numărare, cântărire, măsurare etc.), iar rezultatele acestei operaţii se înscriu în listele de inventariere care grupează bunurile inventariate pe gestiuni şi categorii de bunuri. Pentru bunurile inventariate ce aparţin terţilor se deschid liste separate, o copie de pe aceste liste fiind, de obicei, trimisă şi persoanei juridice sau fizice căreia îi aparţin respectivele bunuri.

Evaluarea elementelor de activ, capitaluri proprii și datorii, cu ocazia inventarierii, se face, potrivit legislaţiei în vigoare, la valoarea actuală sau justă a fiecărui element, *denumită valoare de inventar*, stabilită în funcţie de utilitatea bunului în entitate şi preţul pieţei. La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se va aplica principiul prudenţei, potrivit căruia se va ţine seama de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor sau pierderilor de valoare. Valoarea de inventar a creanţelor şi datoriilor se stabileşte în funcţie de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată.

În urma desfăşurării operaţiilor de inventariere, pot fi constatate: bunuri depreciate, inutilizabile sau deteriorate; elemente a căror valoare de inventar este mai mare sau mai mică decât valoarea lor contabilă (de intrare); bunuri fără desfacere sau greu vandabile; creanţe şi obligaţii incerte sau în litigiu; plusuri sau minusuri de inventar la valori materiale; comenzi în curs, abandonate sau sistate etc.

---

[1] Horomnea, E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, L., Rusu, A., *Introducere în contabilitate. Concepte și aplicații*, Ediția a V-a, revăzută și completată, Ed. TipoMoldova, Iași, 2017, p. 330

[2] Dumitrean, E., *Bilanţ contabil*, Ed. A92, Iaşi, 1996, p. 122

[3] ∴ Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 din 18/06/2008, cu modificările şi completările ulterioare, art. 7, alin. (1)

Rezultatele inventarierii sunt consemnate în listele de inventariere, într-un proces verbal de inventariere şi în Registrul inventar, iar operaţiile contabile prin care situaţia "scriptică" este adusă la nivelul situaţiei "reale" dă conţinut următoarei lucrări pregătitoare.

7.1.6. Înregistrarea operaţiilor de regularizare în registrul-jurnal

Scopul acestei lucrări este de a aduce datele din contabilitate la nivelul situaţiei faptice, determinată prin inventariere, şi constă în înregistrarea acelor operaţii, numite de "regularizare", care asigură atingerea scopului. Operaţiile de regularizare se referă la contabilizarea:[1] diferenţelor de inventar; amortizărilor; ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare; provizioanelor; diferenţelor de curs valutar; delimitării în timp a cheltuielilor şi veniturilor şi variaţiei stocurilor.

*a) **Regularizarea diferenţelor de inventar.*** Plusurile şi minusurile de inventar sunt supuse, dacă este cazul, compensărilor şi calculului scăzămintelor normale (perisabilităţilor) prevăzute pentru anumite elemente stocabile.

Compensările între lipsurile şi plusurile de inventar sunt admise dacă sunt îndeplinite trei condiţii obligatorii:[2]

-compensarea între sortimentele aceluiaşi produs sau bunurilor asemănătoare, care prezintă un risc real de confuzie datorită aspectului exterior;

-operaţia de compensare se realizează numai pentru aceeaşi gestiune, aceeaşi perioadă de gestiune şi acelaşi gestionar;

-lipsurile supuse compensării nu trebuie să reprezinte rezultatul unor infracţiuni, sustrageri sau degradări de bunuri datorate vinovăţiei persoanelor care le gestionează.

Determinarea scăzămintelor vizează acele bunuri la care apar, în mod obiectiv, perisabilităţi, fără a se depăşi mărimea lipsurilor constatate. În urma operaţiilor de compensare cantitativă şi de calcul a perisabilităţilor pot rezulta plusuri de inventar, care se înregistrează în contabilitate ca intrări, sau lipsuri de inventar, ce sunt imputate persoanelor vinovate sau afectează cheltuielile entităţii.

În funcţie de natura elementelor de activ, capitaluri proprii şi datorii inventariate regularizarea plusurilor şi minusurilor cantitative de inventar generează următoarele tipuri de înregistrări:[3]

---

[1] Horomnea, E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, L., Rusu, A., *Introducere în contabilitate. Concepte şi aplicaţii*, Ediţia a IV-a, revăzută şi completată, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2015, p. 372

[2] Florea, I., Florea, R., *Controlul economico-financiar*, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2000, p. 249

[3] Ristea, M., *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. I, Ed. Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România, Bucureşti, 1995, p. 415-417

- plusurile de inventar la imobilizări se înregistrează ca o intrare în entitate cu titlu gratuit (majorând subvenţiile pentru investiţii/active cont 4754 "Plusuri de inventar de natura imobilizărilor");

- plusurile de inventar la stocuri (cu excepţia producţiei stocate) ca o intrare în gestiune, diminuând cheltuielile corespunzătoare;

- plusurile de produse şi producţie în curs de execuţie, precum şi active biologice de natura stocurilor ca o intrare, cu majorarea corespunzătoare a veniturilor aferente costurilor stocurilor de produse;

- plusurile de investiţii pe termen scurt ca o intrare, concomitent cu diminuarea cheltuielilor financiare;

- plusurile constatate la inventarierea casieriei ca o intrare de numerar, prin creşterea veniturilor financiare.

Minusurile de inventar neimputabile se înregistrează, de regulă, invers faţă de plusuri, cu excepţia activelor imobilizate care se reflectă ca o ieşire de imobilizări, concomitent cu reducerea amortizării calculată pentru acestea şi afectarea cheltuielilor (sporirea lor) cu mărimea valorii rămase.

În situaţia minusurilor de inventar imputabile, înregistrările sunt identice cu cele de la minusurile neimputabile, apărând în plus operaţia de imputare care generează o creştere a creanţelor entităţii faţă de personalul propriu sau faţă de terţi (debitori diverşi), concomitent cu sporirea veniturilor (de exploatare sau financiare) şi a T.V.A. colectată. La stabilirea preţului de imputare a bunurilor constatate lipsă se are în vedere costul lor de înlocuire din momentul constatării pagubei. Această modalitate de fixare a preţului de imputare, urmăreşte evitarea pierderilor generate de înlocuirea elementului constatat lipsă şi, în acelaşi timp, descurajarea practicilor de sustragere şi degradare a bunurilor entităţii.

b) Regularizarea amortizării imobilizărilor. Contabilizarea deprecierilor definitive pentru activele imobilizate supuse amortizării se realizează pe baza programului de amortizare sau fişei mijlocului fix. La sfârşitul exerciţiului, cu ocazia inventarierii generale, valoarea de inventar a imobilizărilor amortizabile trebuie să fie egală cu valoarea netă contabilă (de amortizat). Dacă valoarea de inventar este mai mică, ceea ce echivalează cu o depreciere şi dacă această depreciere este definitivă (ireversibilă) este necesară înregistrarea unei amortizări suplimentare pentru a aduce valoarea de amortizat la nivelul valorii de inventar. Această operaţie are ca efect o creştere a cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor şi creşterea corespunzătoare a amortizării.

c) Contabilizarea provizioanelor. Desfăşurarea activităţii curente a unei entităţi, în condiţiile economiei concurenţiale, generează frecvent confruntarea cu diverse riscuri şi incertitudini, care pot să-i afecteze chiar continuitatea activităţii în viitor. Din acest motiv, legiuitorul a intervenit oferindu-le entităţilor posibilitatea de a se proteja prin intermediul provizioanelor. Asemenea provizioane pot fi constituite pentru: litigii; garanţii acordate clienţilor; dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte

acţiuni similare legate de acestea; acţiunile de restructurare; pensiile şi obligaţii similare; impozitele; terminarea contractului de muncă; primele ce urmează a se acorda personalului în funcţie de profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale; provizioane în legătură cu acorduri de concesiune; provizioane pentru contracte cu titlu oneros; alte provizioane. (Vezi "Contabilitatea provizioanelor").

Prin constituirea de provizioane, entităţile pot beneficia şi de un avantaj fiscal, în sensul că cheltuielile ocazionate de constituirea anumitor provizioane sunt luate în calcul la determinarea profitului impozabil, generând o amânare în timp a plăţii unei părţi din impozit.

d) Contabilizarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare. Dacă în urma inventarierii se constată deprecieri reversibile (temporare), potrivit legislaţiei în vigoare, entităţile trebuie să constituie ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare. În urma analizei situaţiei concrete se poate proceda astfel:

-dacă deprecierea a apărut în cursul exerciţiului se constituie o ajustare pentru depreciere pe seama cheltuielilor de exploatare sau financiare, după caz;

-dacă deprecierea calculată pe baza inventarului este superioară ajustării constituite la inventarierea precedentă, aceasta se suplimentează pe seama cheltuielilor de exploatare sau financiare;

-dacă deprecierea este inferioară ajustării existente, excedentul este înregistrat la venituri din exploatare sau financiare, după caz;

-dacă deprecierea a dispărut sau dacă activele pentru care s-au constituit ajustări au ieşit din entitate, acestea se anulează, valoarea lor înregistrându-se la venituri din exploatare sau financiare.

e) Înregistrarea diferenţelor de curs valutar. Dacă o entitate are relaţii comerciale sau de finanţare exprimate în valută, indiferent dacă datoriile şi creanţele se decontează în valută ori în lei, iar la sfârşitul exerciţiului există creanţe şi/sau datorii în valută nedecontate, este necesară o analiză amănunţită a acestora. În acest scop se procedează la o comparare a cursului de schimb valabil la închiderea exerciţiului (31.12) cu cel din momentul intrării creanţei sau datoriei în entitate (pentru creanţele şi datoriile apărute în cursul lunii decembrie), iar dacă ele sunt distincte, abaterea se reflectă în contabilitate sub forma diferenţelor de curs valutar. Pentru creanţele şi datoriile care provin dintr-o lună precedentă, diferenţele de curs se determină prin compararea cursului de schimb de la sfârşitul anului cu cel din ultima zi bancară a lunii noiembrie. Astfel, dacă la sfârşitul exerciţiului cursul de schimb valutar este mai mare, se înregistrează venituri, la creanţele exprimate în valută, şi cheltuieli, la datoriile exprimate în valută. Dacă la sfârşitul exerciţiului cursul de schimb este mai mic, se înregistrează cheltuieli la creanţe şi venituri la datorii. Înregistrarea diferenţelor de curs se diferenţiază în funcţie de modul de decontare a creanţelor şi datoriilor exprimate în valută. În cazul în care decontarea se realizează în valută, diferenţele constatate se înregistrează sub forma cheltuielilor şi veniturilor din

diferenţe de curs valutar, iar în situaţia decontării în lei în funcţie de cursul unei valute, diferenţele constatate se evidenţiază ca alte venituri şi cheltuieli financiare.

Pentru disponibilităţi şi alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele şi depozitele bancare în valută se procedează la o actualizare a soldului acestora (prin exprimarea la cursul de schimb valabil pentru ultima zi a exerciţiului) înregistrându-se, de asemenea, venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar.

f) Delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor. Pentru a determina corect rezultatul exerciţiului, în cadrul lucrărilor premergătoare întocmirii bilanţului contabil, se impune delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor înregistrate în cursul exerciţiului sau preluate din exerciţiul precedent, dar care privesc perioadele viitoare, respectiv perioadele curente.

Atât în cazul cheltuielilor, cât şi al veniturilor apar două categorii de înregistrări:

- separarea cheltuielilor şi a veniturilor care au fost efectuate în perioada curentă, dar care privesc perioadele viitoare, prin majorarea cheltuielilor (veniturilor) înregistrate în avans şi diminuarea cheltuielilor (veniturilor) în cauză;
- separarea cheltuielilor şi a veniturilor care au intervenit în perioada anterioară dar care vizează exerciţiul ce urmează să se încheie, prin diminuarea cheltuielilor (veniturilor) înregistrate în avans şi majorarea cheltuielilor (veniturilor) corespunzătoare.

În aceeaşi etapă se impune, din raţiuni de stabilire corectă a rezultatului perioadei, să se înregistreze şi dobânzile cuvenite ori datorate pentru împrumuturile acordate, respectiv primite, indiferent de momentul încasării sau plăţii acestora, precum şi orice alte venituri sau cheltuieli care privesc exerciţiul în cauză.

g) Înregistrarea variaţiei stocurilor. Cu ocazia operaţiilor de regularizare se înregistrează şi diferenţele care apar între preţul de înregistrare şi costul efectiv al producţiei. De asemenea, se contabilizează şi stocurile finale sau variaţia stocurilor în cazul metodei inventarului intermitent[1].

7.1.7. Determinarea rezultatului exerciţiului şi repartizarea acestuia

Stabilirea rezultatului exerciţiului constă în închiderea tuturor conturilor de cheltuieli şi de venituri. Potrivit opticii fiscale din ţara noastră rezultatul exerciţiului, concretizat în profit sau pierdere, se determină pe fiecare gen de activitate desfăşurată de entităţi (de exploatare şi financiară), ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile corespunzătoare fiecărei activităţi, obţinându-se următoarele categorii de rezultat:

Profitul sau pierderea din exploatare = Venituri din exploatare - Cheltuieli de exploatare; (8.1.)

Profitul sau pierderea financiar (ă) = Venituri financiare - Cheltuieli financiare; (8.2.)

Rezultatul exerciţiului, denumit şi rezultat contabil, reprezintă suma totală a profitului sau pierderii exerciţiului financiar ce figurează în contul 121 "Profit sau

[1] Ristea, M., *Noul sistem contabil din România*, Ed. CARTIMEX, Bucureşti, 1994, p. 340

pierdere", considerat ca rezultat înainte de impozitare, ce serveşte la determinarea rezultatului fiscal. Potrivit legislaţiei fiscale în vigoare, din rezultatul brut al exerciţiului, atunci când acesta se concretizează în profit, o cotă de 5% se repartizează la rezervele legale. Rezultatul fiscal, materializat în profit impozabil sau pierdere fiscală se determină pe baza rezultatului contabil, potrivit relaţiei:

Rezultatul fiscal = Veniturile realizate din orice sursă - Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri - Veniturile neimpozabile – Deducerile fiscale + Cheltuielile nedeductibile[1] (8.3.)

În practica fiscală a entităţilor autohtone cheltuielile nedeductibile şi veniturile impozabile sunt stabilite prin legislaţia fiscală, înregistrând modificări de la un exerciţiu la altul în baza prevederilor conţinute de Codul fiscal al României. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul şi elemente similare veniturilor şi cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum şi pierderile fiscale care se recuperează.

Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală. După determinarea profitului impozabil se evidenţiază impozitul datorat bugetului de stat prin aplicarea cotei legale (actualmente aceasta este de 16%) asupra rezultatului supus impunerii.

Rezultatul brut al exerciţiului diminuat de impozitul pe profit reflectă rezultatul net al exerciţiului destinat repartizării.

Înaintea întocmirii bilanţului de regulă nu au loc distribuiri ale profitului net. Ca excepţie, pot fi efectuate distribuiri din rezultatul net pe baza unor prevederi exprese din legislaţie sau a unor prevederi statutare. În principiu, destinaţia profitului net este hotărâtă de adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor, care se convoacă în exerciţiul următor, iar repartizarea lui are loc după întrunirea acesteia.

Dacă enitatea obţine la închiderea exerciţiului rezultat sub formă de pierdere fiscală, singurele operaţii care se înregistrează sunt cele referitoare la închiderea conturilor de cheltuieli şi de venituri.

7.1.8. Închiderea conturilor de activ și de pasiv. Sistematizarea datelor în "cartea mare"

Ultima operaţie care se înregistrează în registrul-jurnal al fiecărui exerciţiu o reprezintă închiderea conturilor de activ şi de pasiv prin intermediul contului special "Bilanţ de închidere" (892). În urma acestor operaţii toate conturile de bilanţ se prezintă soldate.

După închiderea conturilor de cheltuieli şi de venituri, repartizarea profitului la rezervele legale, înregistrarea impozitului datorat bugetului şi închiderea conturilor de

[1] Legea nr. 227/8.09.2015 privind Codul fiscal (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015), cu modificările şi completările ulterioare, *Titlul II "Impozitul pe profit"*, art. 19, alin. (1)

activ şi de pasiv se procedează la sistematizarea datelor din conturi în Registrul "cartea mare".

7.1.9. Întocmirea balanței de verificare finală

Această balanță de verificare conține pentru fiecare cont în parte "datele cele mai semnificative privind situația de la începutul și respectiv sfârșitul exercițiului pentru care se întocmesc situațiile financiare, precum și cele privind mișcările din cursul exercițiului."[1]

Balanţa de verificare finală serveşte ca bază pentru elaborarea situaţiilor financiare anuale.

7.1.10. Elaborarea situaţiilor financiare anuale

Pe baza informaţiilor obţinute în cadrul lucrărilor premergătoare întocmirii bilanţului se procedează la o regrupare şi sistematizare a datelor din contabilitatea curentă, după o metodologie specifică, în situaţiile financiare anuale.

7.2. Conţinutul şi forma situaţiilor financiare anuale simplificate

Potrivit legislaţiei în vigoare numărul componentelor şi complexitatea situaţiilor financiare întocmite de persoanele juridice diferă în funcţie de criteriile de mărime în care se încadrează acestea, şi anume:[2]

Microentităţile sunt entităţile care, la data bilanţului, nu depăşesc limitele a cel puţin două dintre următoarele trei criterii:

a) totalul activelor: 1.500.000 lei;

b) cifra de afaceri netă: 3.000.000 lei;

c) numărul mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 10.

Microentitățile întocmesc situații financiare anuale care includ:

a)- bilanț prescurtat (cod 10), în structura prevăzută la pct. 599 din reglementările contabile;

b)- cont prescurtat de profit și pierdere (cod 20) care să prezinte separat: cifra de afaceri netă; alte venituri; costul materiilor prime și al consumabilelor; cheltuieli cu personalul; ajustări de valoare; alte cheltuieli; impozite; profit sau pierdere;

---

[1] Horomnea, E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, L., Rusu, A., *Introducere în contabilitate. Concepte și aplicații*, Ediția a IV-a, revăzută și completată, Ed. TipoMoldova, Iași, 2015, p. 391

[2] Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 470/11.01.2018 privind principalele aspecte legate de întocmirea şi depunerea situaţiilor financiare anuale şi a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice, precum şi pentru modificarea şi completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 66/23.01.2018, punctul II Cerinţe privind întocmirea şi depunerea situaţiilor financiare anuale

c)- Acestea vor fi însoţite de formularul "Date informative" (cod 30) şi formularul "Situaţia activelor imobilizate" (cod 40);

d) De asemenea, microentitățile trebuie să prezinte informaţii suplimentare referitoare la:

- politicile contabile adoptate, inclusiv: bazele de evaluare aplicate diferitelor elemente; conformitatea politicilor contabile adoptate cu principiile contabile prevăzute de reglementări; orice modificări semnificative ale politicilor contabile adoptate;

- valoarea totală a oricăror angajamente financiare, garanții sau active și datorii contingente neincluse în bilanț, indicând natura și forma oricărei garanții reale care a fost acordată; separat de acestea, sunt prezentate orice angajamente privind pensiile și entitățile afiliate sau asociate;

- suma avansurilor și creditelor acordate membrilor organelor de administrație, de conducere și de supraveghere, cu indicarea ratelor dobânzii, a principalelor condiții și a oricăror sume restituite, amortizate sau la care s-a renunțat, precum și a angajamentelor asumate în numele acestora sub forma garanțiilor de orice fel, cu indicarea totalului pe fiecare categorie;

- în raportul administratorilor, informații privind achizițiile propriilor acțiuni, și anume: motivele achizițiilor efectuate în cursul exercițiului financiar; numărul și valoarea nominală sau, în absența acesteia, echivalentul contabil al acțiunilor achiziționate și înstrăinate în cursul exercițiului financiar și proporția din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă; în cazul achiziției și înstrăinării cu titlu oneros, contravaloarea acțiunilor; numărul și valoarea nominală sau, în absența acesteia, echivalentul contabil al tuturor acțiunilor achiziționate și deținute de entitate și proporția din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă.

Entităţile mici sunt entităţile care, la data bilanţului, nu se încadrează în categoria microentităţilor şi care nu depăşesc limitele a cel puţin două dintre următoarele trei criterii:

a) totalul activelor: 17.500.000 lei;

b) cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei;

c) numărul mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 50.

Entitățile mici întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

a) bilanț prescurtat (cod 10), în structura prevăzută la pct. 599 din reglementările contabile;

b) cont de profit și pierdere (cod 20), în structura prevăzută la pct. 600 din reglementările contabile;

c) notele explicative la situațiile financiare anuale.

Opțional, aceste entități pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de trezorerie.

d) Acestea vor fi însoţite de formularul "Date informative" (cod 30) şi formularul "Situaţia activelor imobilizate" (cod 40).

Entităţile mijlocii şi mari sunt entităţile care, la data bilanţului, depăşesc limitele a cel puţin două dintre următoarele trei criterii:

a) totalul activelor: 17.500.000 lei;

b) cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei;

c) numărul mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 50, precum şi entităţile de interes public.

Aceste entități întocmesc situații financiare anuale care includ:[1]

a) bilanţ (cod 10), în structura prevăzută la pct. 598 din reglementările contabile;

b) cont de profit şi pierdere (cod 20) în structura prevăzută la pct. 600 din reglementările contabile;

c) situația modificărilor capitalului propriu;

d) situația fluxurilor de trezorerie;

e) notele explicative la situațiile financiare anuale;

f) Acestea vor fi însoţite de formularul "Date informative" (cod 30) şi formularul "Situaţia activelor imobilizate" (cod 40).

Potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, situațiile financiare anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entității. Dacă aplicarea prevederilor acestor reglementări nu este suficientă pentru a oferi o imagine fidelă a activelor, a datoriilor, a poziției financiare și a profitului sau pierderii entității în notele explicative la situațiile financiare sunt furnizate informațiile suplimentare necesare pentru respectarea cerinței respective.

7.2.1. Bilanţul/Bilanțul prescurtat

Bilanţul, în calitatea lui de document contabil de sinteză, prezintă activele, capitalurile proprii şi datoriile entităţii la închiderea exerciţiului, precum şi în celelalte momente când se încheie, potrivit dispoziţiilor legale. Această situaţie financiară de sinteză include toate elementele de activ, datorii şi capitaluri proprii grupate după natură şi lichiditate, respectiv după natură şi exigibilitate.

Bilanţul structurează activele în ordinea crescătoare a lichidităţii. Principalele structuri de activ sunt activele imobilizate, activele circulante şi cheltuielile în avans.

Grupa A. Activele imobilizate denumite şi imobilizări, active fixe, valori imobilizate sunt reprezentate prin acele bunuri şi valori destinate a servi de o manieră durabilă, pe o perioadă mai îndelungată (mai mare de un an), activitatea entităţii.

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 21

Imobilizările, prin destinaţia lor, contribuie la realizarea de noi bunuri şi servicii sau susţin dezvoltarea de ansamblu a firmei, nefiind supuse, de regulă comercializării.

Activele imobilizate sunt structurate în bilanţ pe trei subgrupe:

I) Imobilizări necorporale (nemateriale) denumite şi imobilizări imateriale sau active intangibile, cuprind valorile economice de investiţie care nu sunt concretizate în bunuri fizice. În cadrul bilanţului aceste imobilizări sunt structurate pe următoarele posturi (bilanțul prescurtat nu prezintă o asemenea dezvoltare, informațiile fiind prezentate cumulat pe un singur rând):

1. Cheltuieli de constituire (ct. 201-2801);
2. Cheltuieli de dezvoltare (ct. 203 - 2803 - 2903);
3. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare şi alte imobilizari necorporale (ct. 205 + 208 - 2805 - 2808 - 2905 - 2908);
4. Fond comercial (ct. 2071 - 2807);
5. Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (ct. 206 - 2806 - 2906) şi
6. Avansuri (ct. 4094).

II) Imobilizările corporale (materiale), ca parte componentă a mijloacelor de producţie, reprezintă bunuri fizice cu utilizare îndelungată care deţin, de regulă, ponderea cea mai mare în totalul imobilizărilor unei entităţi productive. Această subgrupă de bilanţ include următoarele posturi (bilanțul prescurtat nu prezintă o asemenea dezvoltare, informaţiile fiind prezentate cumulat pe un singur rând):

1. Terenuri şi construcţii (ct. 211 + 212 - 2811 - 2812 - 2911 -2912);
2. Instalaţii tehnice şi maşini (ct. 213 + 223 - 2813 - 2913);
3. Alte instalaţii, utilaje şi mobilier (ct. 214 + 224 - 2814 - 2914);
4. Investiții imobiliare (ct. 215 - 2815 - 2915);
5. Imobilizări corporale în curs de execuție (ct. 231 - 2931);
6. Investiții imobiliare în curs de execuție (ct. 235 - 2935);
7. Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (ct. 216 - 2816 - 2916);
8. Active biologice productive (ct. 217 + 227 - 2817 - 2917) și
9. Avansuri (ct. 4093).

III) Imobilizările financiare sunt reprezentate prin acele investiţii, concretizate în titluri sau nu, realizate de entitate pe termen mai mare de un an, în scopul exercitării unui control, a unei influenţe semnificative în gestiunea entităţii finanţate sau doar pentru a realiza venituri financiare (dividende, dobânzi). În cadrul bilanţului aceste imobilizări sunt structurate pe următoarele posturi (bilanţul prescurtat nu prezintă o asemenea dezvoltare, informaţiile fiind prezentate cumulat pe un singur rând):

1. Acţiuni deţinute la filiale (ct. 261 - 2961);
2. Împrumuturi acordate entităţilor din grup (ct. 2671 + 2672 -2964);

3. Acțiunile deținute la entitățile asociate și la entitățile controlate în comun (ct. 262 + 263 - 2962);

4. Împrumuturi acordate entităților asociate și entităților controlate în comun (ct. 2673 + 2674 - 2965);

5. Alte titluri imobilizate (ct. 265 + 266 - 2963) și

6. Alte împrumuturi (ct. 2675* + 2676* + 2677 + 2678* + 2679* -2966* - 2968*).

Spre deosebire de contabilitatea curentă unde activele imobilizate figurează la valoarea de intrare, în bilanţ aceste elemente sunt reflectate la valoarea contabilă (valoarea de intrare – amortizări – ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare). În cazul imobilizărilor financiare, care nu fac obiectul amortizării, valoarea contabilă se obţine pornind de la valoarea de intrare diminuată de eventualele ajustări pentru pierderea de valoare.

Active imobilizate – total constituie un rând din bilanţ care însumează valoarea totalurilor de la imobilizările necorporale, imobilizările corporale şi imobilizările financiare.

Grupa B. Activele circulante, denumite şi active curente, valori circulante, bunuri mobile sau mijloace circulante sunt reprezentate prin "ansamblul activelor [...] care datorită destinaţiei şi naturii lor, nu au vocaţia de a rămâne durabil în întreprindere cu excepţia acelora legate de particularităţile entităţii (ciclul lung al fabricaţiei)."[1] Ele se caracterizează printr-o viteză de rotaţie mare şi servesc, în general, activitatea entităţii pe o perioadă mai mică de un an.

Activele circulante sunt structurate în bilanţ, după natura şi destinaţia lor în: stocuri, creanţe pe termen scurt, investiţii pe termen scurt şi casa şi conturi la bănci.

I) Stocurile (inclusiv producţia în curs de execuţie) includ ansamblul bunurilor şi serviciilor din cadrul entităţii, destinate fie vânzării în aceeaşi stare sau după prelucrarea lor în procesul de producţie, fie consumului de la prima lor utilizare. În bilanţ, subgrupa stocurilor este structurată pe următoarele posturi (bilanțul prescurtat nu prezintă o asemenea dezvoltare, informațiile fiind prezentate cumulat pe un singur rând):

1. Materii prime şi materiale consumabile (ct. 301 + 302 + 303+/- 308 + 321 + 322 + 323 + 328 + 351 + 358 + 381 +/- 388 -391 - 392 - 3951 - 3958 - 398);

2. Producţia în curs de execuţie (ct. 331 + 332 + 341 +/- 348* -393 - 3941 - 3952);

3. Produse finite şi mărfuri (ct. 327 + 345 + 346 + 347 +/- 348*+ 354 + 356 + 357 + 361 + 326 +/- 368 + 371 +/- 378 - 3945 -3946 - 3947- 3953 - 3954 - 3955 - 3956 - 3957 - 396 - 397 - din ct. 4428) şi

4. Avansuri (ct. 4091).

---

[1] Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Contabilitate financiară*, vol. I, Ed. Economică, Bucureşti, 1993, p. 87

* Conturi de repartizat după natura elementelor respective.

În cadrul acestor posturi valoarea de intrare a elementelor stocabile este corectată în plus/minus cu diferenţele de preţ aferente din care se scade valoarea ajustărilor pentru depreciere existente, iar în cazul mărfurilor evidenţiate la preţ de vânzare cu amănuntul şi valoarea taxei pe valoarea adăugată neexigibilă.

II) Creanţele (Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element) oferă informaţii referitoare la drepturile entităţii faţă de terţi care urmează să se deconteze într-o perioadă de până la un an.

Această subgrupă de bilanţ include următoarele posturi (bilanţul prescurtat nu prezintă o asemenea dezvoltare, informaţiile fiind prezentate cumulat pe un singur rând):

1. Creanţe comerciale[1] (ct. 2675* + 2676* + 2678* + 2679* - 2966* - 2968* + 4092 + 411 + 413 + 418 - 491);
2. Sume de încasat de la entităţile afiliate (ct. 451** - 495*);
3. Sume de încasat de la entităţile asociate şi entităţile controlate în comun (ct. 453** - 495*);
4. Alte creanţe (ct. 425 + 4282 + 431** + 437** + 4382 + 441** +4424 + din ct. 4428** + 444** + 445 + 446** + 447** + 4482 + 4582 + 4662 + 461 + 473** - 496 + 5187) şi
5. Capital subscris şi nevărsat (ct. 456 - 495*).

Din valoarea de intrare creanţelor se deduc ajustările pentru depreciere constituite.

III) Investiţiile pe termen scurt sunt rezultatul plasării excedentelor de trezorerie pe o perioadă de până la un an. Acestea sunt reprezentate sau nu prin titluri de valoare negociabile achiziţionate pentru a fi revândute în viitorul apropiat, în vederea obţinerii unor câştiguri financiare sub formă de dividende, dobânzi sau din diferenţa favorabilă obţinută la revânzare. În bilanţ grupa investiţiilor pe termen scurt este structurată pe două posturi (bilanţul prescurtat nu prezintă o asemenea dezvoltare, informaţiile fiind prezentate cumulat pe un singur rând):

1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (ct. 501 - 591) şi
2. Alte investiţii pe termen scurt (ct. 505 + 506 + 507 + din ct. 508 - 595 - 596 - 598 + 5113 + 5114).

Din valoarea de intrare a investiţiilor pe termen scurt se deduc ajustările pentru pierderea de valoare constituite.

IV) Casa şi conturile la bănci (din ct. 508 + ct. 5112 + 512 + 531 + 532 + 541 + 542) sunt reprezentate de lichidităţi şi echivalente ale acestora gestionate prin casieria şi conturile entităţii deschise la bănci. Prin această subgrupă de bilanţ se

---

[1] Sumele înscrise la acest rând şi preluate din conturile 2675 la 2679 reprezintă creanţele aferente contractelor de leasing financiar şi altor contracte asimilate, precum şi alte creanţe imobilizate, scadente într-o perioadă mai mică de 12 luni.

** Solduri debitoare ale conturilor respective.

prezintă informaţii referitoare la: disponibilităţile existente în cecuri de încasat, conturi la bănci în lei, conturi la bănci în valută, sume în curs de decontare; numerarul din casieria entităţii; alte valori; lichidităţile din conturile de acreditive; avansurile de trezorerie acordate şi nedecontate.

Active circulante – total însumează valoarea stocurilor, creanţelor, investiţiilor financiare pe termen scurt şi disponibilităţilor entităţii.

Grupa C) Cheltuieli în avans (ct. 471) sunt acele cheltuieli plătite cu anticipaţie, cum sunt: cheltuielile cu reparaţiile capitale neprevizibile, reparaţii curente şi revizii tehnice, abonamente, chirii şi alte cheltuieli efectuate anticipat, cheltuieli ce sunt aferente exerciţiului următor.

În bilanţ grupa cheltuielilor în avans este structurată pe două rânduri:

Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (din ct. 471*) şi

Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct. 471*).

Apariţia cheltuielilor înregistrate în avans în bilanţ constituie consecinţa aplicării principiilor: continuităţii activităţii, contabilității de angajamente şi prudenţei.

Grupa D) Datorii: sumelele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an (cunoscute şi sub denumirea de datorii pe termen scurt sau datorii curente). În general, datoria reprezintă "obligaţia asumată de o persoană (debitor) faţă de o altă persoană (creditor) atestată într-un raport juridic, privind restituirea la un anumit termen a unei sume de bani sau bunuri, prestarea unor lucrări, servicii, etc."[1] Această structură exprimă resursele străine de care beneficiază o entitate pe o perioadă de până la un an pentru finanţarea activităţii proprii, fiind împărţită pe următoarele posturi (bilanțul prescurtat nu prezintă o asemenea dezvoltare, informațiile fiind prezentate cumulat pe un singur rând):

1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile (ct. 161 + 1681 - 169). Din valoarea împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni se deduc primele de rambursare a obligaţiunilor;

2. Sume datorate instituţiilor de credit (ct. 1621 + 1622 + 1624 + 1625 + 1627 + 1682 + 5191 + 5192 + 5198);

3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419);

4. Datorii comerciale – furnizori (ct. 401 + 404 + 408);

5. Efecte de comerţ de plătit (ct. 403 + 405);

6. Sume datorate entităţilor din grup (ct. 1661 + 1685 + 2691 +451***[2]);

7. Sume datorate entităților asociate și entităților controlate în comun (ct. 1663 + 1686 + 2692 + 2693 + 453***) şi

8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datoriile privind asigurările sociale (ct. 1623 + 1626 + 167 + 1687 + 2695 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 +

---

[1] Dobrotă, N., coordonator şi colectiv, *A.B.C.-ul economiei de piață moderne - concepte, mecanisme, aplicații practice* -, Casa de editură şi presă "Viaţă românească", Bucureşti, 1991, p. 84

[2] *** Solduri creditoare ale conturilor respective.

431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 455 + 456*** + 457 + 4581 + 462 + 4661 + 473*** + 509 + 5186 + 5193 + 5194 + 5195 + 5196 + 5197).

Grupa E) Active circulante nete/datorii curente nete prezintă rezultatul diferenței dintre valoarea activelor circulante la care se adaugă cheltuielile în avans, pe de o parte, și valoarea datoriilor pe termen scurt la care se adaugă veniturile în avans, pe de altă parte.

Grupa F) Total active minus datorii curente reprezintă suma dintre valoarea activelor imobilizate și activele circulante nete/datoriile curente nete.

Grupa G) Datorii: Sumele ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an reflectă resursele străine folosite de entitate pe o perioadă de peste un an pentru finanțarea activității proprii, fiind împărțită pe următoarele posturi (bilanțul prescurtat nu prezintă o asemenea dezvoltare, informațiile fiind prezentate cumulat pe un singur rând):

1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile (ct. 161 + 1681 - 169). Din valoarea împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni se deduc primele de rambursare a obligațiunilor;
2. Sume datorate instituțiilor de credit (ct. 1621 + 1622 + 1624 + 1625 + 1627 + 1682 + 5191 + 5192 + 5198);
3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419);
4. Datorii comerciale – furnizori (ct. 401 + 404 + 408);
5. Efecte de comerț de plătit (ct. 403 + 405);
6. Sume datorate entităților din grup (ct. 1661 + 1685 + 2691+ 451***);
7. Sume datorate entităților asociate și entităților controlate în comun (ct. 1663 + 1686 + 2692 + 2693 + 453***) și
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale (ct. 1623 + 1626 + 167 + 1687 + 2695 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 455 + 456*** + 4581 + 462 + 4661 + 473*** + 509 + 5186 + 5193 + 5194 + 5195 + 5196 + 5197).

Grupa H) Provizioanele. Ca structură de bilanț, provizioanele reprezintă resurse "destinate acoperirii de riscuri și cheltuieli pe care evenimentele survenite sau în curs de desfășurare le fac probabile; astfel de evenimente privesc cazuri precise, dar realizarea lor este nesigură."[1] Potrivit legislației în vigoare entitățile autohtone pot constitui provizioane pentru multiple riscuri și cheltuieli, această grupă fiind structurată pe trei posturi (bilanțul prescurtat nu prezintă o asemenea dezvoltare, informațiile fiind prezentate cumulat pe un singur rând):

1. Provizioane pentru beneficiile angajaților (ct. 1515 + 1517);

[1] Feleagă, N., Ionașcu, I., *Contabilitate financiară*, vol. I, Ed. Economică, București, 1993, p. 98

2. Provizioane pentru impozite (ct. 1516) şi

3. Alte provizioane (ct. 1511 + 1512 + 1513 + 1514 + 1518).

Grupa I) Veniturile în avans reprezintă sumele încasate sau creanţele generate de vânzarea unor bunuri sau prestaţii care nu afectează veniturile exerciţiului. În această categorie sunt încadrate veniturile încasate anticipat reprezentând chirii, locaţii de gestiune, abonamente, prime de asigurare, veniturile de realizat la vânzările de mărfuri cu plata în rate, partea din valoarea subvenţiilor pentru investiţii care urmează a fi virate la venituri şi veniturile în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți. Această grupă este împărţită pe următoarele posturi:

1. Subvenții pentru investiții, dezvoltate pe două rânduri:
   - Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (din ct. 475*);
   - Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct. 475*).
2. Venituri înregistrate în avans-total, din care:
   - Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (din ct. 472*);
   - Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct. 472*).
3. Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți, dezvoltate pe două rânduri:
   - Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (din ct. 478*);
   - Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct. 478*) și

Fond comercial negativ (ct. 2075).

Grupa J) Capital și rezerve reprezintă drepturile proprietarilor asupra activelor unei persoane juridice, după deducerea tuturor datoriilor. Acestea sunt dobândite prin aporturi la capital şi prin autofinanţare, fiind prezentate în bilanţ pe următoarele subgrupe:

I) Capital este reprezentat de capital social, patrimoniul regiei etc., în funcţie de forma juridică a entităţii. În bilanţ (şi în contabilitatea curentă) se prezintă distinct valoarea capitalului subscris nevărsat şi a celui subscris vărsat, iar grupa este structurată pe următoarele posturi:

1. Capital subscris vărsat (ct. 1012);
2. Capital subscris nevărsat (ct. 1011);
3. Patrimoniul regiei (1015);
4. Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare (ct. 1018) și
5. Alte elemente de capitaluri proprii (ct. 1031).

II) Prime de capital reprezintă excedentul dintre valoarea de emisiune şi valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale. În funcţie de natura lor, acestea pot fi: de emisiune, de fuziune/divizare, de aport şi de conversie a obligaţiunilor în acţiuni.

III) Rezerve din reevaluare reprezintă plusul de valoare stabilit cu ocazia reevaluării activelor imobilizate de natura imobilizărilor corporale.

IV) Rezerve sunt reprezentate de resursele aflate o perioadă îndelungată la dispoziţia entităţii, constituite din profit sau alte surse autorizate de lege, destinate protejării capitalului împotriva pierderilor sau utilizării pe alte destinaţii legale. În

funcţie de originea şi natura lor, acestea sunt prezentate în bilanţ pe următoarele posturi (bilanțul prescurtat nu prezintă o asemenea dezvoltare, informațiile fiind prezentate cumulat pe un singur rând):

1. Rezerve legale (ct. 1061);
2. Rezerve statutare sau contractuale (ct. 1063) şi
3. Alte rezerve (ct. 1068).

Acţiunile proprii (ct. 109) reprezintă titluri de capital care au fost emise la o dată anterioară şi au fost răscumpărate, aflându-se momentan în posesia entităţii.

Câştigurile legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct. 141) reprezintă diferenţa între preţul de vânzare al instrumentelor de capitaluri proprii şi valoarea lor de răscumpărare, respectiv între valoarea nominală a instrumentelor anulate şi valoarea lor de răscumpărare.

Pierderile legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct. 149) se determină ca diferenţă între valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii şi preţul lor de vânzare, respectiv între valoarea de răscumpărare a instrumentelor anulate şi valoarea lor nominală.

V) Profitul sau pierderea reportat (ă) (ct. 117) este reprezentat de rezultatele exerciţiilor precedente, concretizate în profit (a cărui repartizare a nu s-a realizat) sau pierdere (a cărei acoperire s-a amânat), având alocate două rânduri: sold C şi sold D.

VI) Profitul sau pierderea la sfârșitul perioadei de raportare (ct. 121) constituie expresia sintetică a eficienţei economice înregistrată de entitate pe parcursul exerciţiului care se încheie, stabilindu-se ca diferență între mărimea veniturilor şi mărimea cheltuielilor înregistrate, cumulat de la începutul exerciţiului. Acesta se concretizează în profit, dacă veniturile depăşesc cheltuielile, şi pierdere, în situaţia inversă, având alocate două rânduri: sold C și sold D.

Repartizarea profitului (ct. 129) oferă informaţii referitoare la mărimea repartizărilor efectuate din profit în cursul exerciţiului financiar, potrivit prevederilor legale.

Capitaluri proprii-total însumează valoarea capitalului, primelor de capital, rezervelor din reevaluare, rezervelor, câştigurilor legate de instrumentele de capitaluri proprii, profitului reportat şi curent, din care se scade valoarea acţiunilor proprii, pierderilor legate de instrumentele de capitaluri proprii, pierderii reportate şi curente şi repartizările din profit.

Patrimoniul public (ct. 1016) prezintă informaţii referitoare la mărimea capitalurilor aflate la dispoziţia companiilor şi societăţilor naţionale.

Patrimoniul privat (ct. 1017) [1] oferă informaţii referitoare la mărimea patrimoniului privat al statului.

---

[1] Se va completa de către entitățile cărora le sunt incidente prevederile Ordinului ministrului finanţelor publice şi al ministrului delegat pentru buget nr. 668/2014 pentru aprobarea Precizărilor privind întocmirea şi actualizarea inventarului centralizat al bunurilor imobile proprietate privată a statului şi a drepturilor reale supuse inventarierii, cu modificările şi completările ulterioare.

Capitaluri-total adaugă la mărimea capitalurilor proprii valoarea patrimoniului public şi pe cea a patrimoniului privat.

Structura bilanțului (denumit în ordinul care reglementează întocmirea şi depunerea situațiilor financiare *Situația activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii*) care se întocmeşte de entitățile mijlocii, mari, precum şi de entitățile de interes public este următoarea.

Județul____________________ |_|_|
Entitatea____________________
Adresa: localitatea____________________
sectorul____________________,
str.__________ nr.__, bl______
sc. __________, ap.__________
Telefon__________, fax__________
Număr din registrul comerțului__________
Forma de proprietate__________ |_|_|

Activitate preponderentă
(denumire clasă CAEN)__________
Cod clasă CAEN__________ |_|_|_|_|
Activitate preponderentă efectiv
desfăşurată
(denumire clasă CAEN)__________
Cod clasă CAEN__________ |_|_|_|_|
Cod unic de înregistrare
|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

SITUAȚIA ACTIVELOR, DATORIILOR ŞI CAPITALURILOR PROPRII[1]

la data de 31 decembrie……….

Cod 10 - lei -

Denumirea elementului		Nr. rd.	Sold an curent la:	
			01 ianuarie	31 decembrie
A		B	1	2
A.	**ACTIVE IMOBILIZATE**			
	I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE			
	1. Cheltuieli de constituire (ct. 201 - 2801)	01		
	2. Cheltuieli de dezvoltare (ct. 203 - 2803 - 2903)	02		
	3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare şi alte imobilizari necorporale (ct. 205 + 208 - 2805 - 2808 - 2905 - 2908)	03		
	4. Fond comercial (ct. 2071 - 2807)	04		
	5. Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale (ct. 206 - 2806 - 2906)	05		
	6. Avansuri (ct. 4094)	06		
	TOTAL (rd. 01 la 06)	07		
	II. IMOBILIZĂRI CORPORALE			
	1. Terenuri şi construcții (ct. 211 + 212 -2811 - 2812 - 2911 - 2912)	08		
	2. Instalații tehnice şi maşini (ct. 213 + 223 - 2813 - 2913)	09		

[1] Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 470/11.01.2018 privind principalele aspecte legate de întocmirea şi depunerea situațiilor financiare anuale şi a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, precum şi pentru modificarea şi completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 66/23.01.2018

	Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold an curent la:	
			01 ianuarie	31 decembrie
	3. Alte instalații, utilaje și mobilier (ct. 214 + 224 - 2814 - 2914)	10		
	4. Investiții imobiliare (ct. 215 - 2815 - 2915)	11		
	5. Imobilizări corporale în curs de execuție (ct. 231 - 2931)	12		
	6. Investiții imobiliare în curs de execuție (ct. 235 - 2935)	13		
	7. Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (ct. 216 - 2816 - 2916)	14		
	8. Active biologice productive (ct. 217 + 227 - 2817 - 2917)	15		
	9. Avansuri (ct. 4093)	16		
	TOTAL (rd. 08 la 16)	17		
	III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE			
	1. Acțiuni deținute la filiale (ct. 261 - 2961)	18		
	2. Împrumuturi acordate entităților din grup (ct. 2671 + 2672 -2964)	19		
	3. Acțiunile deținute la entitățile asociate și la entitățile controlate în comun (ct. 262 + 263 - 2962)	20		
	4. Împrumuturi acordate entităților asociate și entităților controlate în comun (ct. 2673 + 2674 - 2965)	21		
	5. Alte titluri imobilizate (ct. 265 + 266 - 2963)	22		
	6. Alte împrumuturi (ct. 2675* + 2676* + 2677 + 2678* + 2679* -2966* - 2968*)	23		
	TOTAL (rd. 18 la 23)	24		
	ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 07 + 17 + 24)	25		
B.	**ACTIVE CIRCULANTE**			
	I. STOCURI			
	1. Materii prime și materiale consumabile (ct. 301 + 302 + 303+/- 308 + 321 + 322 + 323 + 328 + 351 + 358 + 381 +/- 388 -391 - 392 - 3951 - 3958 - 398)	26		
	2. Producția în curs de execuție (ct. 331 + 332 + 341 +/- 348* -393 - 3941 - 3952)	27		
	3. Produse finite și mărfuri (ct. 327 + 345 + 346 + 347 +/- 348*+ 354 + 356 + 357 + 361 + 326 +/- 368 + 371 +/- 378 - 3945 -3946 - 3947- 3953 - 3954 - 3955 - 3956 - 3957 - 396 - 397 - din ct. 4428)	28		
	4. Avansuri (ct. 4091)	29		
	TOTAL (rd. 26 la 29)	30		
	II. CREANȚE (Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element)			
	1. Creanțe comerciale[1] (ct. 2675* + 2676* + 2678* + 2679* - 2966* - 2968* + 4092 + 411 + 413 + 418 - 491)	31		

[1] Sumele înscrise la acest rând și preluate din conturile 2675 la 2679 reprezintă creanțele aferente contractelor de leasing financiar și altor contracte asimilate, precum și alte creanțe imobilizate, scadente într-o perioadă mai mică de 12 luni

	Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold an curent la: 01 ianuarie	Sold an curent la: 31 decembrie
	2. Sume de încasat de la entităţile afiliate (ct. 451** - 495*)	32		
	3. Sume de încasat de la entităţile asociate şi entităţile controlate în comun (ct. 453** - 495*)	33		
	4. Alte creanţe (ct. 425 + 4282 + 431** + 437** + 4382 + 441** +4424 + din ct. 4428** + 444** + 445 + 446** + 447** + 4482 +4582 + 4662 + 461 + 473** - 496 + 5187)	34		
	5. Capital subscris şi nevărsat (ct. 456 - 495*)	35		
	TOTAL (rd. 31 la 35)	36		
	III. INVESTIŢII PE TERMEN SCURT			
	1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (ct. 501 - 591)	37		
	2. Alte investiţii pe termen scurt (ct. 505 + 506 + 507 + din ct. 508 - 595 - 596 - 598 + 5113 + 5114)	38		
	TOTAL (rd. 37 + 38)	39		
	IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI (din ct. 508 + ct. 5112 + 512 + 531 + 532 + 541 + 542)	40		
	ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 30 + 36 + 39 + 40)	41		
C.	**CHELTUIELI ÎN AVANS** (ct. 471) **(rd. 43+44), din care:**	42		
	Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (din ct. 471*)	43		
	Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct. 471*)	44		
D.	**DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN**			
	1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile (ct. 161 + 1681 - 169)	45		
	2. Sume datorate instituţiilor de credit (ct. 1621 + 1622 + 1624 + 1625 + 1627 + 1682 + 5191 + 5192 + 5198)	46		
	3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	47		
	4. Datorii comerciale - furnizori (ct. 401 + 404 + 408)	48		
	5. Efecte de comerţ de plătit (ct. 403 + 405)	49		
	6. Sume datorate entităţilor din grup (ct. 1661 + 1685 + 2691 +451***)	50		
	7. Sume datorate entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun (ct. 1663 + 1686 + 2692 + 2693 + 453***)	51		
	8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datoriile privind asigurările sociale (ct. 1623 + 1626 + 167 + 1687 + 2695 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 455 + 456*** + 457 + 4581 + 462 + 4661 + 473*** + 509 + 5186 + 5193 + 5194 + 5195 + 5196 + 5197)	52		
	TOTAL (rd. 45 la 52)	53		
E	**ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 41 + 43 - 53 - 70 - 73- 76)**	54		

	Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold an curent la:	
			01 ianuarie	31 decembrie
F	**TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 25 + 44 +54)**	55		
G	**DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN**			
	1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile (ct. 161 + 1681 - 169)	56		
	2. Sume datorate instituțiilor de credit (ct. 1621 + 1622 + 1624 + 1625 + 1627 + 1682 + 5191 + 5192 + 5198)	57		
	3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	58		
	4. Datorii comerciale - furnizori (ct. 401 + 404 + 408)	59		
	5. Efecte de comerț de plătit (ct. 403 + 405)	60		
	6. Sume datorate entităților din grup (ct. 1661 + 1685 + 2691+ 451***)	61		
	7. Sume datorate entităților asociate și entităților controlate în comun (ct. 1663 + 1686 + 2692 + 2693 + 453***)	62		
	8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale (ct. 1623 + 1626 + 167 + 1687 + 2695 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 455 + 456*** + 4581 + 462 + 4661 + 473*** + 509 + 5186 + 5193 + 5194 + 5195 + 5196 + 5197)	63		
	TOTAL (rd. 56 la 63)	64		
H.	**PROVIZIOANE**			
	1. Provizioane pentru beneficiile angajaților (ct. 1515 + 1517)	65		
	2. Provizioane pentru impozite (ct. 1516)	66		
	3. Alte provizioane (ct. 1511 + 1512 + 1513 + 1514 + 1518)	67		
	TOTAL (rd. 65 + 66 + 67)	68		
I.	**VENITURI ÎN AVANS**			
	1. Subvenții pentru investiții (ct. 475) (rd. 70 + 71), din care:	69		
	Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (din ct. 475*)	70		
	Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct. 475*)	71		
	2. Venituri înregistrate în avans (ct. 472) - total (rd. 73 + 74), din care:	72		
	Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (din ct. 472*)	73		
	Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct. 472*)	74		
	3. Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți (ct. 478) (rd. 76 + 77), din care:	75		
	Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (din ct. 478*)	76		
	Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct. 478*)	77		
	Fond comercial negativ (ct. 2075)	78		

	Denumirea elementului		Nr. rd.	Sold an curent la: 01 ianuarie	Sold an curent la: 31 decembrie
	TOTAL (rd. 69 + 72 + 75+78)		79		
J.	**CAPITAL ŞI REZERVE**				
	I. CAPITAL				
	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)		80		
	2. Capital subscris nevărsat (ct. 1011)		81		
	3. Patrimoniul regiei (ct. 1015)		82		
	4. Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare (ct. 1018)		83		
	5. Alte elemente de capitaluri proprii (ct. 1031)		84		
	TOTAL (rd. 80 + 81 + 82 + 83 + 84)		85		
	II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)		86		
	III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)		87		
	IV. REZERVE				
	1. Rezerve legale (ct. 1061)		88		
	2. Rezerve statutare sau contractuale (ct. 1063)		89		
	3. Alte rezerve (ct. 1068)		90		
	TOTAL (rd. 88 la 90)		91		
	Acțiuni proprii (ct. 109)		92		
	Câştiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct. 141)		93		
	Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct. 149)		94		
	V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT (Ă) (ct. 117)	**Sold C**	95		
		Sold D	96		
	V. PROFITUL SAU PIERDEREA LA SFÂRŞITUL PERIOADEI DE RAPORTARE (ct. 121)	**Sold C**	97		
		Sold D	98		
	Repartizarea profitului (ct.129)		99		
	CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 85 + 86 + 87 + 91 - 92 + 93 - 94 +95 - 96 + 97 - 98 - 99)		100		
	Patrimoniul public (ct. 1016)		101		
	Patrimoniu privat (ct. 1017)[1]		102		
	CAPITALURI - TOTAL (rd. 100 + 101 + 102)		103		

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective

**) Solduri debitoare ale conturilor respective

***) Solduri creditoare ale conturilor respective

ADMINISTRATOR
Numele şi prenumele______________
Semnătura______________________

ÎNTOCMIT
Numele, prenumele_____________________
Calitatea______________________________
Semnătura____________________________
Nr. de înregistrare în organismul profesional

[1] Se va completa de către entitățile cărora le sunt incidente prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice şi al ministrului delegat pentru buget nr. 668/2014 pentru aprobarea Precizărilor privind întocmirea şi actualizarea inventarului centralizat al bunurilor imobile proprietate privată a statului şi a drepturilor reale supuse inventarierii, cu modificările şi completările ulterioare.

Structura bilanțului prescurtat care se întocmește de către microentități și de entitățile mici este următoarea:[1]

Județul____________________________ | | |
Entitatea______________________________
Adresa: localitatea______________________
sectorul____, str.__________________ nr.__,
bl. _________, sc. __________, ap.__________
Telefon______________, Fax_____________
Număr din registrul comerțului____________
____

Forma de proprietate_______________ | | |
Activitate preponderentă
(denumire clasă CAEN)_______________
Cod clasă CAEN_______________ | | | | |
Cod unic de înregistrare
_______________ | | | | | | | | | | |

BILANȚ PRESCURTAT
la data de ....

-lei-

Denumirea elementului		Nr. rd.	Sold la: Începutul exercițiului financiar	Sold la: Sfârșitul exercițiului financiar
A		B	1	2
A.	**ACTIVE IMOBILIZATE**			
	I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 201 + 203 + 205 + 206 + 2071 + 4094 + 208 - 280 - 290)	01		
	II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 211 + 212 + 213 + 214 + 215 + 216 + 217 + 223 + 224 + 227 + 231 + 235 + 4093 - 281 - 291 - 2931 - 2935)	02		
	III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 261 + 262 + 263 + 265 + 266 + 267* - 296*)	03		
	ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 + 02 + 03)	04		
B.	**ACTIVE CIRCULANTE**			
	I. STOCURI (ct. 301 + 302 + 303 + 321 + 322 +/- 308 + 323 + 326 + 327 + 328 + 331 + 332 + 341 + 345 + 346 + 347 +/- 348 + 351 + 354 + 356 + 357 + 358 + 361 +/- 368 + 371 +/- 378 + 381 +/- 388 + 4091 – 391 - 392 - 393 - 394 - 395 - 396 - 397 - 398 - din ct. 4428)	05		

[1] În conformitate cu *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 599

	Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold la:	
			Începutul exercițiului financiar	**Sfârșitul exercițiului financiar**
	II. CREANȚE[1] (Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 267* - 296* + 4092 + 411 + 413 + 418 + 425 + 4282 + 431** + 437** + 4382 + 441** + 4424 + din ct. 4428** + 444** + 445 + 446** + 447** + 4482 + 451** + 453** + 456** + 4582 + 461 + 4662 + 473** - 491 - 495 - 496 + 5187)	06		
	III. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT (ct. 501 + 505 + 506 + 507 + din ct. 508 + 5113 + 5114 - 591 - 595 - 596 - 598)	07		
	IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (din ct. 508 + ct. 5112 + 512 + 531 + 532 + 541 + 542)	08		
	ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 + 06 + 07 + 08)	09		
C.	**CHELTUIELI ÎN AVANS** (ct. 471) **(rd. 11+12)**	10		
	Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (din ct. 471*)	11		
	Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct. 471*)	12		
D.	**DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN** (ct. 161 + 162 + 166 + 167 + 168 - 169 + 269 + 401 + 403 + 404 + 405 + 408 + 419 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 451*** + 453*** + 455 + 456*** + 457 + 4581 + 462 + 4661 + 473*** + 509 + 5186 + 519)	13		
E	**ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE** **(rd. 09 + 11 - 13 - 20 - 23 - 26)**	14		
F	**TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12 + 14)**	15		
G	**DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN** (ct. 161 + 162 + 166+ 167 + 168 - 169 + 269 + 401 + 403 + 404 + 405 + 408 + 419 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 451*** + 453*** + 455 + 456*** + 4581 + 462 + 4661 + 473*** + 509 + 5186 + 519)	16		

[1] Sumele înscrise la acest rând și preluate din contul 267 reprezintă creanțele aferente contractelor de leasing financiar și altor contracte asimilate, precum și alte creanțe imobilizate, scadente într-o perioadă mai mică de 12 luni.

	Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold la: Începutul exerciţiului financiar	Sold la: Sfârşitul exerciţiului financiar
H.	**PROVIZIOANE** (ct. 151)	17		
I.	**VENITURI ÎN AVANS (rd. 19 + 22 + 25 + 28), din care:**	18		
	1. Subvenţii pentru investiţii (ct. 475), **(rd. 20 + 21):**	19		
	Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (din ct. 475*)	20		
	Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct. 475*)	21		
	2. Venituri înregistrate în avans (ct. 472), **(rd. 23 + 24):**	22		
	Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (din ct. 472*)	23		
	Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct. 472*)	24		
	3. Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienţi (ct. 478), **(rd. 26 + 27):**	25		
	Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (din ct. 478*)	26		
	Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct. 478*)	27		
	Fond comercial negativ (ct. 2075)	28		
J.	**CAPITAL ŞI REZERVE**			
	I. CAPITAL (rd. 30 + 31 + 32 + 33 + 34), din care:	29		
	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	30		
	2. Capital subscris nevărsat (ct. 1011)	31		
	3. Patrimoniul regiei (ct. 1015)	32		
	4. Patrimoniul institutelor naţionale de cercetare-dezvoltare (ct. 1018)	33		
	5. Alte elemente de capitaluri proprii (ct. 1031)	34		
	II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	35		
	III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	36		
	IV. REZERVE (ct. 106)	37		
	Acţiuni proprii (ct. 109)	38		
	Câştiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct. 141)	39		
	Câştiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct. 141)	40		
	V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT (Ă) (ct. 117) — **Sold C**	41		
	V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT (Ă) (ct. 117) — **Sold D**	42		
	V. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIŢIULUI FINANCIAR (ct. 121) — **Sold C**	43		
	V. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIŢIULUI FINANCIAR (ct. 121) — **Sold D**	44		
	Repartizarea profitului (ct.129)	45		
	CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 29 + 35 + 36 + 37 - 38 + 39 - 40 + 41 - 42 + 43 - 44 - 45)	46		
	Patrimoniul public (ct. 1016)	47		
	Patrimoniu privat (ct. 1017)	48		
	CAPITALURI - TOTAL (rd. 46 + 47 + 48)	49		

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective
**) Solduri debitoare ale conturilor respective
***) Solduri creditoare ale conturilor respective

ADMINISTRATOR
Numele şi prenumele______________
Semnătura______________________

ÎNTOCMIT
Numele, prenumele___________________
Calitatea___________________________
Semnătura__________________________
Nr. de înregistrare în organismul profesional

7.2.2. Contul de profit şi pierdere/Contul prescurtat de profit şi pierdere

Pornind de la constatarea că orice activitate economică şi socială este în acelaşi timp consumatoare de resurse şi producătoare de rezultate, contabilitatea s-a confruntat cu necesitatea de a studia şi prezenta echilibrul specific proceselor interne transformatoare, care produc modificări cantitative şi calitative în masa şi structura averii unei entităţi. Aceste modificări sunt consecinţa relaţiilor care se stabilesc între cheltuielile şi veniturile ocazionate de activitatea desfăşurată de o entitate, reflectate sintetic sub forma rezultatului.

Bilanţul propriu-zis, deşi prezintă mărimea rezultatului global, nu explică provenienţa acestuia şi cauzele care l-au generat. Prin urmare, contabilitatea a fost determinată să întocmească o altă situaţie financiară anuală care să specifice modul de formare a rezultatului şi să favorizeze desprinderea unor concluzii pertinente privitoare la performanţele activităţii entităţii. Astfel, a fost elaborat "contul de profit şi pierdere" (contul de rezultate).[1]

"Contul de rezultate reflectă *performanţa* întreprinderii, respectiv aptitudinea acesteia de a genera fluxuri *viitoare* de numerar (venituri) prin utilizarea resurselor existente (cheltuielile perioadei) permiţând stabilirea gradului de eficienţă în utilizarea de noi resurse."[2]

Legislaţia contabilă din ţara noastră a adoptat un model al contului de profit şi pierdere sub formă de listă, în care veniturile şi cheltuielile sunt structurate după natura şi conţinutul lor economic. Un asemenea model trebuie să cuprindă informaţii referitoare la: "cifra de afaceri netă, veniturile şi cheltuielile exerciţiului, grupate după natura lor, precum şi rezultatul exerciţiului (profit sau pierdere)."[3]

Principalele structuri din contul de profit şi pierdere sunt: veniturile din exploatare; cheltuielile de exploatare; profitul sau pierderea din exploatare; veniturile financiare; cheltuielile financiare; profitul sau pierderea financiar (ă); veniturile totale;

---

[1] Toma, C., *Conturile anuale şi imaginea fidelă în contabilitatea românească – probleme contabile actuale, concepte, analiză şi audit* - , Ed. Junimea, Iaşi, 2001, p. 200
[2] Petrescu, S., *Evaluarea economică şi financiară a întreprinderii. Concepte-metode-procedee*, Ed. Tehnopress, Iaşi, 2012, p. 71
[3] *.·. Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 429, alin. (1)

cheltuielile totale; profitul sau pierderea brut (ă); impozitul pe profit şi profitul sau pierderea net (ă) a exerciţiului.

Veniturile din exploatare sunt constituite din acele venituri obţinute ca rezultat al realizării obiectului de activitate, concretizate în: cifra de afaceri netă, veniturile aferente costului stocurilor obţinute, veniturile din producţia de imobilizări necorporale şi corporale, veniturile din reevaluarea imobilizărilor corporale, veniturile din producţia de investiţii imobiliare, veniturile din subvenţii de exploatare şi alte venituri din exploatare.

1. Cifra de afaceri netă include valorile rezultate din vânzarea de bunuri şi prestarea de servicii care intră în categoria activităţilor curente ale entităţii, după scăderea reducerilor comerciale, a taxei pe valoarea adăugată şi a altor impozite şi taxe aferente. Cifra de afaceri se calculează prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri, prestările de servicii şi a altor venituri din exploatare, mai puţin reducerile acordate clienţilor. Principalele componente ale cifrei de afaceri nete sunt producţia vândută, veniturile din vânzarea mărfurilor, reducerile comerciale acordate, veniturile din dobânzi înregistrate de entităţile radiate din Registrul general şi care mai au în derulare contracte de leasing şi veniturile din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri nete.

Producţia vândută (ct. 701 + 702 + 703 + 704 + 705 + 706 + 708) reflectă preţul de vânzare (exclusiv TVA) al produselor finite, produselor agricole şi a activelor biologice de natura stocurilor, semifabricatelor, produselor reziduale, serviciilor prestate, studiilor şi cercetărilor, veniturile din redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi veniturile din activităţi diverse.

Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707) exprimă preţul de vânzare (exclusiv TVA) al bunurilor achiziţionate de la terţi şi revândute în aceeaşi stare şi preţul de vânzare al bunurilor asimilate mărfurilor (vezi *Contabilitatea mărfurilor*) livrate către terţi.

Reduceri comerciale acordate (ct. 709) se referă la rabaturi, remize şi risturnuri acordate clienţilor ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă aceste reduceri.

Venituri din dobânzi înregistrate de entităţile radiate din Registrul general şi care mai au în derulare contracte de leasing (ct. 766*[1]), al căror obiect principal de activitate îl constituie leasingul, reflectă dobânzile pe care le înregistrează societăţile specializate la contractele de leasing aflate în derulare.

Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri nete prezintă informaţii cu privire la sumele primite sau de primit de la bugetul de stat sau organismele publice locale sau alte instituţii pentru realizarea cifrei de afaceri.

[1] * Conturi de repartizat după natura elementelor respective.

În contul prescurtat de profit şi pierderi *Cifra de afaceri netă* (ct. 701 + 702 + 703 + 704 + 705 + 706 + 708 + 707 - 709 + 741**[1] + 766***[2]) este prezentată pe un singur rând. Celelalte venituri sunt grupate pe un alt rând, sub denumirea de *Alte venituri* (ct. 711 + 712 + 721 + 722 + 725 + 741****[3] + 751 + 755 + 758 + 761 + 762 + 764 + 765 + 766 + 767 + 768 + 7815).

2. Venituri aferente costului producţiei în curs de execuţie evidenţiază costul de producţie al produselor stocate (inclusiv al producţiei şi serviciilor în curs de execuţie), precum şi variaţia acestuia. Pentru această structură sunt rezervate în contul de profit şi pierdere două rânduri:

- sold creditor;
- sold debitor.

3. Venituri din producţia de imobilizări necorporale şi corporale reflectă valoarea imobilizărilor corporale şi necorporale realizate în regie proprie, exprimată în costuri efective de producţie. Evaluarea producţiei stocate şi a producţiei de imobilizări în costuri efective de producţie constituie consecinţa aplicării principiului evaluării la cost de achiziție sau cost de producție.

4. Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale (ct. 755) reflectă creşterile valorice recunoscute la reevaluarea imobilizărilor corporale sub forma veniturilor, dacă pentru respectivul activ a fost recunoscută o descreştere valorică la o reevaluare anterioară, înregistrată sub forma unei cheltuieli.

5. Venituri din producția de investiții imobiliare (ct. 725) evidențiază costul de producţie al investițiilor imobiliare realizate cu efort propriu.

6. Venituri din subvenţii de exploatare (ct. 7412 + 7413 + 7414 + 7415 + 7416 + 7417 + 7419) prezintă informaţii cu privire la sumele primite sau de primit, altele decât subvențiile aferente cifrei de afaceri, de la bugetul de stat sau organismele publice locale sau alte instituţii pentru finanțarea activității de exploatare a entității.

7. Alte venituri din exploatare (ct. 751+ 758 + 7815) este un post ce prezintă informaţii referitoare la celelalte venituri aferente activităţii de exploatare, care nu se regăsesc în structurile anterioare, cu prezentarea distinctă a veniturilor din fondul comercial negativ şi a celor din subvenții pentru investiții.

VENITURI DIN EXPLOATARE – TOTAL este un post care însumează valorile specifice veniturilor din exploatare avute în vedere anterior, iar eventualul sold debitor al contului 711 se scade.

Cheltuielile de exploatare reflectă eforturile efectuate de entitate în realizarea obiectului de bază al activităţii, pentru obţinerea veniturilor. Aceste cheltuieli sunt structurate în: cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile; alte cheltuieli materiale; alte cheltuieli externe; cheltuieli privind mărfurile; reducerile comerciale

---

[1] ** Se înscriu veniturile din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri

[2] *** Venituri din dobânzi înregistrate de entitățile radiate din Registrul general şi care mai au în derulare contracte de leasing (ct. 766)

[3] **** Se înscriu veniturile din subvenţii de exploatare altele decât cele aferente cifrei de afaceri

primite; cheltuieli cu personalul; ajustări de valoare privind imobilizările corporale şi necorporale; ajustări de valoare privind activele circulante; alte cheltuieli de exploatare şi ajustări privind provizioanele.

8 a) Cheltuieli cu materii prime şi materiale consumabile (ct. 601 + 602) evidenţiază costurile ocazionate de consumul materiilor prime şi materialelor consumabile. În contul prescurtat de profit şi pierderi structura *Cheltuieli cu materii prime şi materiale consumabile* poartă denumirea de *Costul materiilor prime și al consumabilelor* (ct. 601 + 602 - 609*), iar reducerile comerciale primite ulterior facturării, care nu corectează costul stocurilor la care se referă, sunt deduse din valoarea cheltuielilor corespunzătoare.

Alte cheltuieli materiale (ct. 603 + 604 + 606 + 608) cumulează informaţii cu privire la cheltuielile generate de materialele de natura obiectelor de inventar date în folosinţă, costul materialelor nestocate incluse direct pe cheltuieli, cheltuielile privind activele biologice de natura stocurilor şi cheltuielile privind ambalajele.

8 b) Alte cheltuieli externe (cu energie şi apă) (ct. 605) prezintă valoarea energiei şi apei consumate din afara entităţii.

8 c) Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607) evidenţiază costul de achiziţie al mărfurilor vândute în cursul exerciţiului.

Reduceri comerciale primite (ct. 609) conține informații referitoare la rabaturi, remize şi risturnuri primite de la furnizori ulterior facturării, care nu corectează costul stocurilor la care se referă.

9. Cheltuieli cu personalul reflectă costul ocazionat de folosirea forței de muncă, concretizat în salarii, tichete de masă, instrumente de capitaluri proprii acordate salariaților, prime privind participarea personalului la profit, precum și contribuțiile la asigurările și protecția socială. Valoarea cheltuielilor cu personalul este prezentată separat pe două rânduri:

- a) Salarii și indemnizații (ct. 641 + 642 + 643 + 644);
- b) Cheltuieli cu asigurările și protecția socială (ct. 645).

În contul prescurtat de profit și pierderi structura *Cheltuieli cu personalul* (ct. 641 + 642 + 643 + 644 + 645) este prezentată pe un singur rând.

10 a) Ajustări de valoare privind imobilizărilor corporale şi necorporale oferă informaţii referitoare la cheltuielile generate de amortizarea imobilizărilor şi de constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale şi necorporale, precum şi la veniturile care s-au obţinut din reluarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale şi necorporale. Ajustările de valoare privind imobilizărilor corporale şi necorporale sunt prezentate pe două rânduri:

- a.1) Cheltuieli (ct. 6811 + 6813 + 6817);
- a.2) Venituri (ct. 7813).

10 b) Ajustări de valoare privind activele circulante evidenţiază, pe de o parte, cheltuielile cu scoaterea din evidenţă a creanţelor neîncasabile şi de constituire a ajustărilor pentru deprecierea activelor circulante, iar pe de altă parte, veniturile din

reactivarea creanţelor faţă de clienţi şi debitori diverşi şi din anularea ajustărilor pentru deprecierea activelor circulante, fiind prezentate pe două rânduri:

- b.1) Cheltuieli (ct. 654 + 6814);
- b.2) Venituri (ct. 754 + 7814).

În contul prescurtat de profit și pierderi structura *Ajustări de valoare* (ct. 654 + 681 + 686 - 754 - 7812 - 7813 - 7814 - 786) este prezentată pe un singur rând. Celelalte cheltuieli sunt grupate pe un alt rând, sub denumirea de *Alte cheltuieli****** [1] (ct. 603 + 604 + 605 + 606 + 607 + 608 - 609* + 611 + 612 + 613 + 614 + 615 + 621 + 622 + 623 + 624 + 625 + 626 + 627 + 628 + 635 + 651+ 652 + 655 + 658 + 663 + 664 + 665 + 666 + 667 + 668).

11. Alte cheltuieli de exploatare regrupează acele cheltuieli legate de exploatare care nu se regăsesc în structurile prezentate anterior cum sunt:

11.1. Cheltuieli privind prestațiile externe (ct. 611 + 612 + 613 + 614 + 615 + 621 + 622 + 623 + 624 + 625 + 626 + 627 + 628) vizează cheltuielile ocazionate de procurarea serviciilor din afara entităţii cum sunt: întreţinerea şi reparaţiile; redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile; studiile şi cercetările; asigurările; alte servicii executate de terţi (colaboratori; comisioane şi onorarii; protocol, reclamă şi publicitate; transport de bunuri şi persoane; deplasări, detaşări şi transferări; poştă şi telecomunicaţii; servicii bancare; alte cheltuieli cu serviciile excutate de terţi);

11.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate; cheltuieli reprezentând transferuri și contribuții datorate în baza unor acte normative speciale (ct. 635 + 6586) grupează cheltuielile entităţii în relaţia cu bugetul central, bugetele locale, alte organisme publice, generate de impozite, taxe, contribuţii şi vărsăminte similare, datorate potrivit legislaţiei fiscale în vigoare;

11.3. Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător (ct. 652) prezintă informații referitoare la taxele de mediu achitate de entitate și certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate;

11.4. Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale (ct. 655) reflectă descreşterile valorice recunoscute la reevaluarea imobilizărilor corporale sub forma cheltuielilor, dacă pentru respectivul activ nu este înregistrată o rezervă din reevaluare;

11.5. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare (ct. 6587) prezintă informații privind valoarea bunurilor distruse de calamități sau expropiate potrivit prevederilor legale;

11.6. Alte cheltuieli (ct. 651 + 6581+ 6582 + 6583 + 6584 + 6588), structură a contului de profit şi pierdere care regrupează informaţii referitoare la cheltuielile rezultate din operațiuni de fiducie, cu despăgubirile, amenzile și penalitățile datorate

[1] ***** Se înscriu şi cheltuielile cu dobânzile de refinanțare înregistrate de entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing (ct. 666)

sau plătite, donaţiile acordate, cheltuielile privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital şi alte cheltuieli de exploatare;

Cheltuieli cu dobânzile de refinanţare înregistrate de entităţile radiate din Registrul general şi care mai au în derulare contracte de leasing (ct. 666*) al căror obiect principal de activitate îl constituie leasingul, reflectă cheltuielile aferente exerciţiului curent cu dobânzile pe care le datorează societăţile specializate pentru refinanţarea contractelor de leasing aflate în derulare;

Ajustări privind provizioanele oferă informaţii referitoare la cheltuielile generate de constituirea sau suplimentarea provizioanelor, precum şi la veniturile care s-au obţinut din reluarea provizioanelor. Ajustările privind provizioanele sunt prezentate pe două rânduri:

- Cheltuieli (ct. 6812);
- Venituri (ct. 7812).

CHELTUIELI DE EXPLOATARE – TOTAL este un post care însumează cheltuielile de exploatare avute în vedere anterior, din care sunt deduse veniturile din ajustări şi provizioane aferente activităţii de exploatare.

PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE rezultă din compararea totalului veniturilor din exploatare cu totalul cheltuielilor din exploatare şi se concretizează în **profit** (dacă veniturile sunt mai mari) sau în **pierdere** (situaţia inversă), pentru fiecare fiind alocat câte un rând:

- Profit (rd. 16 - 42);
- Pierdere (rd. 42 - 16).

Veniturile financiare apar ca urmare a implicării entităţilor în activitatea financiară. Activitatea financiară nu se referă la operaţiuni industriale sau de comercializare, ci la operaţiunile de atragere şi de plasare a capitalului (operaţii de finanţare şi de investiţi). Din această activitate se pot obţine venituri, din plasarea capitalului propriu în activitatea altor firme, şi apar cheltuieli, în cazul folosirii de resurse financiare străine. Veniturile financiare reprezintă contravaloarea remunerării capitalului propriu investit în activitatea altor entităţi sau sunt o consecinţă a factorilor conjuncturali[1]. Veniturile financiare, structurate după natura lor, se concretizează în: venituri din interese de participare; venituri din dobânzi şi alte venituri financiare.

12. Venituri din interese de participare (ct. 7611 + 7612 + 7613) evidenţiază sumele încasate sau de încasat sub formă de dividende pentru titlurile de capital deţinute la alte entităţi afiliate, entităţi asociate şi entităţi controlate în comun, cu menţionarea pe un rând distinct a veniturilor din participaţiile deţinute la entităţile afiliate.

13. Venituri din dobânzi (ct. 766*) se referă la dobânzile încasate sau de încasat pentru împrumuturile acordate pe termen scurt, pentru titlurile de plasament

[1] Toma, C., *Conturile anuale şi imaginea fidelă în contabilitatea românească*, Ed. Junimea, Iaşi, 2001, p. 208

deţinute şi pentru disponibilităţile păstrate în conturi bancare, inclusiv dobânda aferentă creanţelor imobilizate. Dobânzile încasate sau de încasat de la entităţile afiliate au alocat un rând separat în cadrul contului de profit şi pierdere.

14. Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată (ct. 7418) reflectă veniturile de natura celor menţionate în denumirea rândului.

15. Alte venituri financiare (ct. 7615 + 762 + 764 + 765 + 767 + 768) include venituri financiare diverse ca natură, cum sunt: dividende din deţinerea altor imobilizări financiare; dividende şi dobânzi pentru investiţiile financiare deţinute pe termen scurt; preţul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate; diferenţele favorabile între valoarea de cesiune a investiţiilor financiare pe termen scurt şi valoarea lor contabilă; diferenţele favorabile de curs valutar; sconturile obţinute şi alte venituri din activitatea financiară. Veniturile din alte imobilizări financiare au alocat un rând separat în cadrul contului de profit şi pierdere.

VENITURI FINANCIARE – TOTAL este un post care însumează valorile specifice veniturilor financiare avute în vedere anterior.

Cheltuielile financiare constituie contraprestaţia pe care trebuie să o acorde entitatea pentru folosirea resurselor financiare străine sau rezultatul unor factori conjuncturali. Potrivit reglementărilor contabile naţionale, cheltuielile financiare din contul de profit şi pierdere includ următoarele elemente: ajustarea valorii imobilizărilor financiare şi a investiţiilor financiare pe termen scurt; cheltuielile privind dobânzile şi alte cheltuieli financiare.

16. Ajustări de valoare privind imobilizările financiare şi investiţiile financiare deţinute ca active circulante oferă informaţii cu privire la mărimea cheltuielilor ocazionate de constituirea sau suplimentarea ajustărilor de natură financiară şi a celor generate de amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor, dar şi la veniturile rezultate în urma reluării ajustărilor de natură financiară. Ajustările de această natură sunt prezentate pe două rânduri:

- Cheltuieli (ct. 686);
- Venituri (ct. 786).

17. Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666*) exprimă sumele plătite sau de achitat pentru împrumuturile primite de la terţi, cu evidenţierea distinctă a dobânzilor generate de relaţia cu entităţile afiliate.

Alte cheltuieli financiare (ct. 663 + 664 + 665 + 667 + 668) constituie un post eterogen al contului de profit şi pierdere care reuneşte informaţii referitoare la: pierderile din creanţe legate de participaţii; valoarea contabilă a imobilizărilor financiare cedate; diferenţele nefavorabile dintre valoarea de cesiune a investiţiilor financiare pe termen scurt şi valoarea lor contabilă; diferenţele nefavorabile de curs valutar; sconturile acordate şi alte cheltuieli din activitatea financiară.

CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL este un post care însumează valorile specifice cheltuielilor financiare avute în vedere anterior, din care sunt deduse veniturile din ajustări aferente activităţii financiare.

PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIAR(Ă) rezultă din compararea totalului veniturilor financiare cu totalul cheltuielilor financiare şi se concretizează în **profit** (dacă veniturile sunt mai mari) sau în **pierdere** (situaţia inversă), pentru fiecare fiind alocat câte un rând:

- Profit (rd. 52 - 59);
- Pierdere (rd. 59 - 52).

VENITURI TOTALE prezintă informaţii referitoare la totalitatea veniturilor anuale ale entităţii obţinute din activitatea de exploatare şi financiară.

CHELTUIELI TOTALE însumează cheltuielile de exploatare cu cheltuielile financiare.

18. PROFITUL SAU PIERDEREA BRUT(Ă) se obţine prin deducerea din veniturile totale a cheltuielilor totale. Dacă veniturile totale sunt superioare cheltuielilor totale, rezultatul brut al exerciţiului se concretizează în **profit**, iar în situaţia inversă rezultatul brut al exerciţiului se materializează în **pierdere**, pentru fiecare fiind alocat câte un rând:

- Profit (rd. 62 - 63);
- Pierdere (rd. 63 - 62).

19. Impozitul pe profit (ct. 691) se determină prin aplicarea cotei legale (actualmente de 16 %) asupra bazei impozabile, rezultând sarcina fiscală anuală definitivă faţă de buget.

20. Alte impozite care nu apar în elementele de mai sus (ct. 698) reflectă impozitul pe venit datorat de microîntreprinderi şi alte impozite, conform reglementărilor emise în acest scop.

În contul prescurtat de profit şi pierderi structurile ***Impozitul pe profit*** şi ***Alte impozite care nu apar în elementele de mai sus*** sunt regrupate sub denumirea de ***Impozite*** (ct. 691 + 698) fiind prezentate pe un singur rând.

21. **PROFITUL SAU PIERDEREA NET(Ă) A PERIOADEI DE RAPORTARE** reflectă rezultatul aflat la dispoziţia entităţii după închiderea exerciţiului. Dacă din profitul brut al exerciţiului se deduce impozitul pe profit şi/sau alte cheltuieli cu impozitele, se obţine **rezultatul** (profitul) **net al exerciţiului**. El reprezintă partea din rezultat care se cuvine proprietarilor, pentru aporturile puse la dispoziţia societăţii. Din acest motiv, acţionarii/asociaţii sunt îndreptăţiţi să hotărască destinaţiile pe care va fi repartizat rezultatul obţinut de societatea ai cărei proprietari sunt, iar repartizarea se realizează de către organul suprem de conducere al entităţii (adunarea generală). În contul de profit şi pierdere sunt alocate două rânduri:

- Profit (rd. 64 - 66 - 67);
- Pierdere (rd. 65 + 66 + 67); (rd. 66 + 67 - 64).

Pierderea netă a exerciţiului se poate determina prin două modalităţi: prin însumarea pierderii brute cu impozitul pe profit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus, respectiv, prin cumularea impozitului pe profit cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus din care se scade mărimea profitului brut.

În contul prescurtat de profit și pierdere **PROFITUL SAU PIERDEREA NET(Ă) A EXERCIȚIULUI FINANCIAR**, prezentate pe cele două rânduri, se bazează pe datele din această situație financiară anuală:

- Profit (rd. 01 + 02 – 03 - 04 – 05 – 06 - 07);

- Pierdere (rd. 03 + 04 + 05 + 06 + 07 - 01 - 02).

Formatul contului de profit și pierdere (denumit în ordinul care reglementează întocmirea și depunerea situațiilor financiare *Situația veniturilor și cheltuielilor*) care se întocmește de către entitățile mici, mijlocii, mari, precum și de entitățile de interes public este următoarea:[1]

SITUAȚIA VENITURILOR ȘI CHELTUIELILOR[2]

la data de ....

Cod 20 - lei -

	Denumirea indicatorului		Nr. rd.	Exercițiul financiar	
				Precedent	Curent
	A		B	1	2
1.	Cifra de afaceri netă (rd. 02 + 03 - 04 + 05 + 06)		01		
	Producția vândută (ct. 701 + 702 + 703 + 704 + 705 + 706 + 708)		02		
	Venituri din vânzarea mărfurilor (ct.707)		03		
	Reduceri comerciale acordate (ct. 709)		04		
	Venituri din dobânzi înregistrate de entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing (ct.766*)		05		
	Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct. 7411)		06		
2.	Venituri aferente costului producției în curs de execuție (ct. 711+712)	Sold C	07		
		Sold D	08		
3.	Venituri din producția de imobilizări necorporale și corporale (ct. 721 + 722)		09		
4.	Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale (ct. 755)		10		
5.	Venituri din producția de investiții imobiliare (ct. 725)		11		
6.	Venituri din subvenții de exploatare (ct. 7412 + 7413 + 7414 + 7415 + 7416 + 7417 + 7419)		12		
7.	Alte venituri din exploatare (ct. 751+ 758 + 7815)		13		
	- din care, venituri din fondul comercial negativ (ct. 7815)		14		
	- din care, venituri din subvenții pentru investiții (ct. 7584)		15		

[1] În conformitate cu *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, cu modificările și completările ulterioare, punctul 600

[2] *** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 470/11.01.2018 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, precum și pentru modificarea și completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 66/23.01.2018

	Denumirea indicatorului	Nr. rd.	Exercițiul financiar Precedent	Curent
VENITURI DIN EXPLOATARE – TOTAL (rd. 01 + 07 - 08 + 09 + 10 + 11 + 12 + 13)		16		
8.	a) Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile (ct. 601 + 602)	17		
	Alte cheltuieli materiale (ct. 603 + 604 + 606 + 608)	18		
	b) Alte cheltuieli externe (cu energie și apă) (ct. 605)	19		
	c) Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)	20		
	Reduceri comerciale primite (ct. 609)	21		
9.	Cheltuieli cu personalul (rd. 23 + 24), din care:	22		
	a) Salarii și indemnizații (ct. 641 + 642 + 643 + 644)	23		
	b) Cheltuieli cu asigurările și protecția socială (ct. 645)	24		
10.	a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale și necorporale (rd. 26 - 27)	25		
	a.1) Cheltuieli (ct. 6811 + 6813 + 6817)	26		
	a.2) Venituri (ct. 7813)	27		
	b) Ajustări de valoare privind activele circulante (rd. 29 - 30)	28		
	b.1) Cheltuieli (ct. 654 + 6814)	29		
	b.2) Venituri (ct. 754 + 7814)	30		
11.	Alte cheltuieli de exploatare (rd. 32 la 38)	31		
	11.1. Cheltuieli privind prestațiile externe (ct. 611 + 612 + 613 + 614 + 615 + 621 + 622 + 623 + 624 + 625 + 626 + 627 + 628)	32		
	11.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate; cheltuieli reprezentând transferuri și contribuții datorate în baza unor acte normative speciale (ct. 635 + 6586*)	33		
	11.3. Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător (ct. 652)	34		
	11.4 Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale (ct. 655)	35		
	11.5. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare (ct. 6587)	36		
	11.6. Alte cheltuieli (ct. 651 + 6581+ 6582 + 6583 + 6584 + 6588)	37		
	Cheltuieli cu dobânzile de refinanțare înregistrate de entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing (ct. 666*)	38		
	Ajustări privind provizioanele (rd. 40 - 41)	39		
	- Cheltuieli (ct. 6812)	40		
	- Venituri (ct. 7812)	41		
CHELTUIELI DE EXPLOATARE – TOTAL (rd. 17 la 20 - 21 + 22 + 25 + 28 + 31 + 39)		42		
PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE:				
	- Profit (rd. 16 - 42)	43		
	- Pierdere (rd. 42 - 16)	44		
12.	Venituri din interese de participare (ct. 7611 + 7612 + 7613)	45		
	- din care, veniturile obținute de la entitățile afiliate	46		
13.	Venituri din dobânzi (ct. 766*)	47		
	- din care, veniturile obținute de la entitățile afiliate	48		

	Denumirea indicatorului	Nr. rd.	Exerciţiul financiar	
			Precedent	Curent
14.	Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată (ct. 7418)	49		
15.	Alte venituri financiare (ct. 7615 + 762 + 764 + 765 + 767 + 768)	50		
	- din care, venituri din alte imobilizări financiare (ct. 7615)	51		
VENITURI FINANCIARE – TOTAL (rd. 45 + 47 + 49 + 50)		52		
16.	Ajustări de valoare privind imobilizările financiare şi investiţiile financiare deţinute ca active circulante (rd. 54 - 55)	53		
	- Cheltuieli (ct. 686)	54		
	- Venituri (ct. 786)	55		
17.	Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666*)	56		
	- din care, cheltuielile în relaţia cu entităţile afiliate	57		
	Alte cheltuieli financiare (ct. 663 + 664 + 665 + 667 + 668)	58		
CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 53 + 56 + 58)		59		
PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIAR (Ă):				
	- Profit (rd. 52 - 59)	60		
	- Pierdere (rd. 59 - 52)	61		
VENITURI TOTALE (rd. 16 + 52)		62		
CHELTUIELI TOTALE (rd. 42 + 59)		63		
18.	PROFITUL SAU PIERDEREA BRUT(Ă)			
	- Profit (rd.62 - 63)	64		
	- Pierdere (rd. 63 - 62)	65		
19.	Impozitul pe profit (ct. 691)	66		
20.	Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus (ct. 698)	67		
21.	**PROFITUL SAU PIERDEREA NET(Ă) A PERIOADEI DE RAPORTARE:**			
	- Profit (rd. 64 - 66 - 67)	68		
	- Pierdere (rd. 65 + 66 + 67); (rd. 66 + 67 - 64)	69		

* Conturi de repartizat după natura elementelor respective.

La rândul 23 se cuprind şi drepturile colaboratorilor, stabilite potrivit legislaţiei muncii, care se preiau din rulajul debitor al contului 621 "Cheltuieli cu colaboratorii", analitic "Colaboratori persoane fizice".

ADMINISTRATOR

Numele şi prenumele______________
Semnătura____________________

ÎNTOCMIT

Numele, prenumele____________________
Calitatea___________________________
Semnătura__________________________
Nr. de înregistrare în organismul profesional

Structura contului prescurtat de profit și pierdere care se întocmește de către microentități este următoarea: [1]

CONTUL PRESCURTAT DE PROFIT ȘI PIERDERE

la data de ....

- lei -

	Denumirea indicatorului	**Nr. rd.**	**Exercițiul financiar**	
			Precedent	**Curent**
	A	B	1	2
1.	Cifra de afaceri netă (ct. 701 + 702 + 703 + 704 + 705 + 706 + 708 + 707 - 709 + 741** + 766***)	01		
2.	Alte venituri (ct. 711 + 712 + 721 + 722 + 725 + 741**** + 751 + 755 + 758 + 761 + 762 + 764 + 765 + 766 + 767 + 768 + 7815)	02		
3.	Costul materiilor prime și al consumabilelor (ct. 601 + 602 - 609*)	03		
4.	Cheltuieli cu personalul (ct. 641 + 642 + 643 + 644 + 645)	04		
5.	Ajustări de valoare (ct. 654 + 681 + 686 - 754 - 7812 - 7813 - 7814 - 786)	05		
6.	Alte cheltuieli***** (ct. 603 + 604 + 605 + 606 + 607 + 608 - 609* + 611 + 612 + 613 + 614 + 615 + 621 + 622 + 623 + 624 + 625 + 626 + 627 + 628 + 635 + 651+ 652 + 655 + 658 + 663 + 664 + 665 + 666 + 667 + 668)	06		
7.	Impozite (ct. 691 + 698)	07		
8.	**PROFITUL SAU PIERDEREA NET(Ă) A EXERCIȚIULUI FINANCIAR:**			
	Profit (rd. 01 + 02 – 03 - 04 – 05 – 06 - 07)	08		
	Pierdere (rd. 03 + 04 + 05 + 06 + 07 - 01 - 02)	09		

* Conturi de repartizat după natura elementelor respective.

** Rd. 01 - Se înscriu veniturile din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri.

*** Rd. 01 - Venituri din dobânzi înregistrate de entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing (ct. 766).

**** Rd. 02 - Se înscriu veniturile din subvenții de exploatare altele decât cele aferente cifrei de afaceri.

***** Rd. 06 - Se înscriu și cheltuielile cu dobânzile de refinanțare înregistrate de entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing (ct. 666).

[1] În conformitate cu *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, cu modificările și completările ulterioare, punctul 601

ADMINISTRATOR

Numele şi prenumele______________

Semnătura______________________

ÎNTOCMIT

Numele, prenumele__________________

Calitatea______________________________

Semnătura____________________________

Nr. de înregistrare în organismul profesional

7.2.3. Formularul "Date informative"

Formularul "Date informative" conţine informaţii reprezentative în legătură cu situaţia şi activitatea firmei, unele dintre datele furnizate reprezentând detalieri ale posturilor din bilanţ şi contul de profit şi pierdere sau completări ale acestora.

Formatul formularului "Date informative" care se întocmeşte de către entităţile mici, mijlocii, mari, precum şi de entităţile de interes public este următorul:

DATE INFORMATIVE

la data de 31 decembrie..............

Cod 30 - lei -

I. Date privind rezultatul înregistrat	**Nr. rd.**	**Nr. unităţi**	**Sume**
A	B	1	2
Unităţi care au înregistrat profit	01		
Unităţi care au înregistrat pierdere	02		
Unităţi care nu au înregistrat nici profit, nici pierdere	03		

II. Date privind plăţile restante	**Nr. rd.**	**Total (col. 2 + 3)**	**Din care:**	
			Pentru activitatea curentă	**Pentru activitatea de investiţii**
A	B	1	2	3
Plăţi restante - total (rd. 05 + 09 + 15 la 18), din care:	04			
Furnizori restanţi - total (rd. 06 la 08), din care:	05			
- peste 30 de zile	06			
- peste 90 de zile	07			
- peste 1 an	08			
Obligaţii restante faţă de bugetul asigurărilor sociale - total (rd. 10 la 14), din care:	09			
- contribuţii pentru asigurări sociale de stat datorate de angajatori, salariaţi şi alte persoane asimilate	10			
- contribuţii pentru fondul asigurărilor sociale de sănătate	11			
- contribuţia pentru pensia suplimentară	12			
- contribuţii pentru bugetul asigurărilor pentru şomaj	13			
- alte datorii sociale	14			
Obligaţii restante faţă de bugetele fondurilor speciale şi alte fonduri	15			
Obligaţii restante faţă de alţi creditori	16			

Impozite și taxe neplătite la termenul stabilit la bugetul de stat	17			
Impozite și taxe neplătite la termenul stabilit la bugetele locale	18			
III. Număr mediu de salariați	**Nr. rd.**	**31 decembrie an precedent**	**31 decembrie an curent**	
A	B	1	2	
Număr mediu de salariați	19			
Numărul efectiv de salariați existenți la sfârșitul perioadei, respectiv la data de 31 decembrie	20			
IV. Redevențe plătite în cursul perioadei de raportare, subvenții încasate și creanțe restante	**Nr. rd.**	**Sume (lei)**		
A	B	1		
Redevențe plătite în cursul perioadei de raportare pentru bunurile din domeniul public, primite în concesiune, din care:	21			
- redevențe pentru bunurile din domeniul public plătite la bugetul de stat	22			
Redevență minieră plătită la bugetul de stat	23			
Redevență petrolieră plătită la bugetul de stat	24			
Chirii plătite în cursul perioadei de raportare pentru terenuri[1)]	25			
Venituri brute din servicii plătite către persoane nerezidente, din care:	26			
- impozitul datorat la bugetul de stat	27			
Venituri brute din servicii plătite către persoane nerezidente din statele membre ale Uniunii Europene, din care:	28			
- impozitul datorat la bugetul de stat	29			
Subvenții încasate în cursul perioadei de raportare, din care:	30			
- subvenții încasate în cursul perioadei de raportare aferente activelor	31			
- subvenții aferente veniturilor, din care:	32			
- subvenții pentru stimularea ocupării forței de muncă*)	33			
Creanțe restante, care nu au fost încasate la termenele prevăzute în contractele comerciale și/sau în actele normative în vigoare, din care:	34			
- creanțe restante de la entități din sectorul majoritar sau integral de stat	35			
- creanțe restante de la entități din sectorul privat	36			
V. Tichete acordate salariaților	**Nr. rd.**	**Sume (lei)**		
A	B	1		
Contravaloarea tichetelor acordate salariaților	37			
VI. Cheltuieli efectuate pentru activitatea de cercetare- dezvoltare)**	**Nr. rd.**	**31 decembrie an precedent**	**31 decembrie an curent**	
A	B	1	2	

Cheltuieli de cercetare-dezvoltare:	38		
- după surse de finanțare (rd. 40 + 41), din care:	39		
- din fonduri publice	40		
- din fonduri private	41		
- după natura cheltuielilor (rd. 43 + 44), din care:	42		
- cheltuieli curente	43		
- cheltuieli de capital	44		
VII. Cheltuieli de inovare *)**	**Nr. rd.**	**31 decembrie an precedent**	**31 decembrie an curent**
A	B	1	2
Cheltuieli de inovare	45		
VIII. Alte informații	**Nr. rd.**	**31 decembrie an precedent**	**31 decembrie an curent**
A	B	1	2
Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale (ct. 4094)	46		
Avansuri acordate pentru imobilizări corporale (ct. 4093)	47		
Imobilizări financiare, în sume brute (rd. 49 + 54), din care:	48		
Acțiuni deținute la entitățile afiliate, interese de participare, alte titluri imobilizate și obligațiuni, în sume brute (rd. 50 la 53), din care:	49		
- acțiuni necotate emise de rezidenți	50		
- părți sociale emise de rezidenți	51		
- acțiuni și părți sociale emise de nerezidenți	52		
- obligațiuni emise de nerezidenți	53		
Creanțe imobilizate, în sume brute (rd. 55 + 56), din care:	54		
- creanțe imobilizate în lei și exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute (din ct. 267)	55		
- creanțe imobilizate în valută (din ct. 267)	56		
Creanțe comerciale, avansuri pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor și pentru prestări de servicii acordate furnizorilor și alte conturi asimilate, în sume brute (ct. 4091 + 4092 + 411 + 413 + 418), din care:	57		
- creanțe comerciale în relația cu nerezidenții, avansuri pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor și pentru prestări de servicii acordate furnizorilor nerezidenți și alte conturi asimilate, în sume brute (din ct. 4091 + din ct. 4092 + din ct. 411 + din ct. 413 + din ct. 418)	58		
Creanțe neîncasate la termenul stabilit (din ct. 4091 + din ct. 4092 + din ct. 411 + din ct. 413)	59		
Creanțe în legătură cu personalul și conturi asimilate (ct. 425 + 4282)	60		

Creanţe în legătură cu bugetul asigurărilor sociale şi bugetul statului (din ct. 431 + 437 + 4382 + 441 + 4424 + 4428 + 444 + 445 + 446 + 447 + 4482), (rd. 62 la 66), din care:	61		
- creanţe în legătură cu bugetul asigurărilor sociale (ct. 431 + 437 + 4382)	62		
- creanţe fiscale în legătură cu bugetul statului (ct. 441 + 4424 + 4428 + 444 + 446)	63		
- subvenţii de încasat (ct. 445)	64		
- fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate (ct. 447)	65		
- alte creanţe în legătură cu bugetul statului (ct. 4482)	66		
Creanţele entităţii în relaţiile cu entităţile afiliate (ct. 451), din care:	67		
- creanţe cu entităţi afiliate nerezidente (din ct. 451), din care:	68		
- creanţe comerciale cu entităţi afiliate nerezidente (din ct. 451)	69		
Creanţe în legătură cu bugetul asigurărilor sociale şi bugetul statului neîncasate la termenul stabilit (din ct. 431 + din ct. 437 + din ct. 4382 + din ct. 441 + din ct. 4424 + din ct. 4428 + din ct. 444 + din ct. 445 + din ct. 446 + din ct. 447 + din ct. 4482)	70		
Alte creanţe (ct. 453 + 456 + 4582 + 461 + 4662 + 471 + 473), (rd. 72 la 74), din care:	71		
- decontări privind interesele de participare, decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul, decontări din operaţiuni în participaţie (ct. 453 + 456 + 4582)	72		
- alte creanţe în legătură cu persoanele fizice şi persoanele juridice, altele decât creanţele în legătură cu instituţiile publice (instituţiile statului), (din ct. 461 + din ct. 471 + din ct. 473 + 4662)	73		
- sumele preluate din contul 542 "Avansuri de trezorerie" reprezentând avansurile de trezorerie, acordate potrivit legii şi nedecontate până la data de 31 decembrie (din ct. 461)	74		
Dobânzi de încasat (ct. 5187), din care:	75		
- de la nerezidenţi	76		
Valoarea împrumuturilor acordate operatorilor economici ****)	77		
Investiţii pe termen scurt, în sume brute (ct. 501 + 505 + 506 + 507 + din ct. 508), (rd. 79 la 82), din care:	78		
- acţiuni necotate emise de rezidenţi	79		
- părţi sociale emise de rezidenţi	80		
- acţiuni emise de nerezidenţi	81		
- obligaţiuni emise de nerezidenţi	82		
Alte valori de încasat (ct. 5113 + 5114)	83		
Casa în lei şi în valută (rd. 85 + 86), din care:	84		

- în lei (ct. 5311)	85		
- în valută (ct. 5314)	86		
Conturi curente la bănci în lei şi în valută (rd. 88 + 90), din care:	87		
- în lei (ct. 5121), din care:	88		
- conturi curente în lei deschise la bănci nerezidente	89		
- în valută (ct. 5124), din care:	90		
- conturi curente în valută deschise la bănci nerezidente	91		
Alte conturi curente la bănci şi acreditive (rd. 93 + 94), din care:	92		
- sume în curs de decontare, acreditive şi alte valori de încasat, în lei (ct. 5112 + 5125 + 5411)	93		
- sume în curs de decontare şi acreditive în valută (din ct. 5125 + 5414)	94		
Datorii (rd. 96 + 99 + 102 + 103 + 106 + 108 + 110 + 111 + 116 + 119 + 122 + 128), din care:	95		
Credite bancare externe pe termen scurt (ct. 5193 + 5194 + 5195), (rd. 97 + 98), din care:	96		
- în lei	97		
- în valută	98		
Credite bancare externe pe termen lung (ct. 1623 + 1624 + 1625), (rd. 100 + 101), din care:	99		
- în lei	100		
- în valută	101		
Credite de la trezoreria statului şi dobânzile aferente (ct. 1626 + din ct. 1682)	102		
Alte împrumuturi şi dobânzile aferente (ct. 166 + 1685 + 1686 + 1687), (rd. 104 + 105), din care:	103		
- în lei şi exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute	104		
- în valută	105		
Alte împrumuturi şi datorii asimilate (ct. 167), din care:	106		
- valoarea concesiunilor primite (din ct. 167)	107		
Datorii comerciale, avansuri primite de la clienţi şi alte conturi asimilate, în sume brute (ct. 401 + 403 + 404 + 405 + 408 + 419), din care:	108		
- datorii comerciale în relaţia cu nerezidenţii, avansuri primite de la clienţi nerezidenţi şi alte conturi asimilate, în sume brute (din ct. 401 + din ct. 403 + din ct. 404 + din ct. 405 + din ct. 408 + din ct. 419)	109		
Datorii în legătură cu personalul şi conturi asimilate (ct. 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281)	110		
Datorii în legătură cu bugetul asigurărilor sociale şi bugetul statului (ct. 431 + 437 + 4381 + 441 + 4423 + 4428 + 444 + 446 + 447 + 4481), (rd. 112 la 115), din care:	111		
- datorii în legătură cu bugetul asigurărilor sociale (ct. 431 + 437 + 4381)	112		

- datorii fiscale în legătură cu bugetul statului (ct. 441 + 4423 + 4428 + 444 + 446)	113		
- fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate (ct. 447)	114		
- alte datorii în legătură cu bugetul statului (ct. 4481)	115		
Datoriile entităţii în relaţiile cu entităţile afiliate (ct. 451), din care:	116		
- datorii cu entităţi afiliate nerezidente (din ct. 451), din care:	117		
- datorii comerciale cu entităţi afiliate nerezidente (din ct. 451)	118		
Sume datorate acţionarilor/asociaţilor (ct. 455)	119		
- sume datorate acţionarilor/asociaţilor persoane fizice	120		
- sume datorate acţionarilor/asociaţilor persoane juridice	121		
Alte datorii (ct. 269 + 453 + 456 + 457 + 4581 + 462 + 4661 + 472 + 473 + 478 + 509), (rd. 123 la 127), din care:	122		
- decontări privind interesele de participare, decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul, decontări din operaţii în participaţie (ct. 453 + 456 + 457 + 4581)	123		
- alte datorii în legătură cu persoanele fizice şi persoanele juridice, altele decât datoriile în legătură cu instituţiile publice (instituţiile statului)[2)] (din ct. 462 + 4661 + din ct. 472 + din ct. 473)	124		
- subvenţii nereluate la venituri (din ct. 472)	125		
- vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare şi investiţii pe termen scurt (ct. 269 + 509)	126		
- venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienţi (ct. 478)	127		
Dobânzi de plătit (ct. 5186)	128		
Valoarea împrumuturilor primite de la operatorii economici ****)	129		
Capital subscris vărsat (ct. 1012), din care:	130		
- acţiuni cotate[3)]	131		
- acţiuni necotate[4)]	132		
- părţi sociale	133		
- capital subscris vărsat de nerezidenţi (din ct. 1012)	134		
Brevete şi licenţe (din ct. 205)	135		
IX. Informaţii privind cheltuielile cu colaboratorii	**Nr. rd.**	**31 decembrie an precedent**	**31 decembrie an curent**
A	B	1	2
Cheltuieli cu colaboratorii (ct. 621)	136		
X. Informaţii privind bunurile din domeniul public al statului	**Nr. rd.**	**31 decembrie an precedent**	**31 decembrie an curent**
Valoarea bunurilor din domeniul public al statului aflate în administrare	137		

Valoarea bunurilor din domeniul public al statului aflate în concesiune	138				
Valoarea bunurilor din domeniul public al statului închiriate	139				
XI. Informaţii privind bunurile din proprietatea privată a statului supuse inventarierii cf. OMFP nr. 668/2014	**Nr. rd.**	**31 decembrie an precedent**		**31 decembrie an curent**	
Valoarea contabilă netă a bunurilor[5]	140				
XII. Capital social vărsat	**Nr. rd.**	**31 decembrie an precedent**		**31 decembrie an curent**	
		Suma (Col. 1)	**%[6] (Col. 2)**	**Suma (Col. 3)**	**%[6] (Col. 4)**
Capital social vărsat (ct. 1012)[6] (rd. 142 + 145 + 149 + 150 + 151 + 152), din care:	141		X		X
- deţinut de instituţii publice (rd. 143 + 144), din care:	142				
- deţinut de instituţii publice de subordonare centrală;	143				
- deţinut de instituţii publice de subordonare locală;	144				
- deţinut de societăţile cu capital de stat, din care:	145				
- cu capital integral de stat;	146				
- cu capital majoritar de stat;	147				
- cu capital minoritar de stat;	148				
- deţinut de regii autonome	149				
- deţinut de societăţile cu capital privat	150				
- deţinut de persoane fizice	151				
- deţinut de alte entităţi	152				
	Nr. rd.	**Sume**			
A	B	2016		2017	
XIII. Dividende/vărsăminte cuvenite bugetului de stat sau local, de repartizat din profitul exerciţiului financiar de către companiile naţionale, societăţile naţionale, societăţile şi regiile autonome, din care:	153				
- către instituţii publice centrale;	154				
- către instituţii publice locale;	155				
- către alţi acţionari la care statul/unităţile administrativ teritoriale/instituţiile publice deţin direct/indirect acţiuni sau participaţii indiferent de ponderea acestora.	156				
	Nr. rd.	**Sume**			
A	B	2016		2017	
XIV. Dividende/vărsăminte cuvenite bugetului de stat sau local, virate în perioada de raportare din profitul companiilor naţionale, societăţilor naţionale, societăţilor şi al regiilor autonome, din care:	157				

- dividende/vărsăminte din profitul exercițiului financiar al anului precedent, din care virate:	158		
- către instituții publice centrale;	159		
- către instituții publice locale;	160		
- către alți acționari la care statul/unitățile administrativ teritoriale/instituțiile publice dețin direct/indirect acțiuni sau participații indiferent de ponderea acestora.	161		
- dividende/vărsăminte din profitul exercițiilor financiare anterioare anului precedent, din care virate:	162		
- către instituții publice centrale;	163		
- către instituții publice locale;	164		
- către alți acționari la care statul/unitățile administrativ teritoriale/instituțiile publice dețin direct/indirect acțiuni sau participații indiferent de ponderea acestora.	165		

XV. Creanțe preluate prin cesionare de la persoane juridice *****)	**Nr. rd.**	**Sume (lei)**	
A	B	2016	2017
Creanțe preluate prin cesionare de la persoane juridice (la valoarea nominală), din care:	166		
- creanțe preluate prin cesionare de la persoane juridice afiliate	167		
Creanțe preluate prin cesionare de la persoane juridice (la cost de achiziție), din care:	168		
- creanțe preluate prin cesionare de la persoane juridice afiliate	169		

XVI. Venituri obținute din activități agricole ******)	**Nr. rd.**	**Sume (lei)**	
A	B	2016	2017
Venituri obținute din activități agricole	170		

*) Subvenții pentru stimularea ocupării forței de muncă (transferuri de la bugetul statului către angajator) - reprezintă sumele acordate angajatorilor pentru plata absolvenților instituțiilor de învățământ, stimularea șomerilor care se încadrează în muncă înainte de expirarea perioadei de șomaj, stimularea angajatorilor care încadrează în muncă pe perioadă nedeterminată șomeri în vârsta de peste 45 ani, șomeri întreținători unici de familie sau șomeri care în termen de 3 ani de la data angajării îndeplinesc condițiile pentru a solicita pensia anticipată parțială sau de acordare a pensiei pentru limita de vârstă, ori pentru alte situații prevăzute prin legislația în vigoare privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă.

**) Se va completa cu cheltuielile efectuate pentru activitatea de cercetare-dezvoltare, respectiv cercetarea fundamentală, cercetarea aplicativă, dezvoltarea tehnologică și inovarea, stabilite potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 324/2003, cu modificările și completările ulterioare. Cheltuielile se vor completa conform Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 995/2012 al Comisiei din 26 octombrie 2012 de stabilire a normelor de punere în aplicare a Deciziei nr. 1.608/2003/CE a Parlamentului European și a Consiliului privind producția și dezvoltarea statisticilor comunitare în domeniul științei și al tehnologiei, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L, nr. 299/27.10.2012.

***) Se va completa cu cheltuielile efectuate pentru activitatea de inovare conform Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 995/2012 al Comisiei din 26 octombrie 2012 de stabilire

a normelor de punere în aplicare a Deciziei nr. 1.608/2003/CE a Parlamentului European şi a Consiliului privind producţia şi dezvoltarea statisticilor comunitare în domeniul ştiinţei şi al tehnologiei, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L, nr. 299/27.10.2012.

****) În categoria operatorilor economici nu se cuprind entităţile reglementate şi supravegheate de Banca Naţională a României, respectiv Autoritatea de Supraveghere Financiară, societăţile reclasificate în sectorul administraţiei publice şi instituţiile fără scop lucrativ în serviciul gospodăriilor populaţiei.

*****) Pentru creanţele preluate prin cesionare de la persoane juridice se vor completa atât valoarea nominală a acestora, cât şi costul lor de achiziţie. Pentru statutul de "persoane juridice afiliate" se vor avea în vedere prevederile art. 7 pct. 26 lit. c) şi d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

******) Conform art. 11 din Regulamentul Delegat (UE) nr. 639/2014 al Comisiei din 11 martie 2014 de completare a Regulamentului (UE) nr. 1307/2013 al Parlamentului European şi al Consiliului de stabilire a unor norme privind plăţile directe acordate fermierilor prin scheme de sprijin în cadrul politicii agricole comune şi de modificare a anexei X la regulamentul menţionat,

"**(1)** veniturile obţinute din activităţile agricole sunt veniturile care au fost obţinute de un fermier din activitatea sa agricolă în sensul articolului 4 alineatul (1) litera (c) din regulamentul menţionat (R (UE) 1307/2013), în cadrul exploataţiei sale, inclusiv sprijinul din partea Uniunii din Fondul european de garantare agricolă (FEGA) şi din Fondul european agricol pentru dezvoltare rurală (FEADR), precum şi orice ajutor naţional acordat pentru activităţi agricole, cu excepţia plăţilor directe naţionale complementare în temeiul articolelor 18 şi 19 din Regulamentul (UE) nr. 1307/2013. Veniturile obţinute din prelucrarea produselor agricole în sensul articolului 4 alineatul (1) litera (d) din Regulamentul (UE) nr. 1307/2013 ale exploataţiei sunt considerate venituri din activităţi agricole cu condiţia ca produsele prelucrate să rămână proprietatea fermierului şi ca o astfel de prelucrare să aibă ca rezultat un alt produs agricol în sensul articolului 4 alineatul (1) litera (d) din Regulamentul (UE) nr. 1307/2013. Orice alte venituri sunt considerate venituri din activităţi neagricole.

(2) În sensul alineatului (1), "venituri" înseamnă veniturile brute, înaintea deducerii costurilor şi impozitelor aferente".

1) Se vor include chiriile plătite pentru terenuri ocupate (culturi agricole, păşuni, fâneţe etc.) şi aferente spaţiilor comerciale (terase etc.) aparţinând proprietarilor privaţi sau unor unităţi ale administraţiei publice, inclusiv chiriile pentru folosirea luciului de apă în scop recreativ sau în alte scopuri (pescuit etc.).

2) În categoria "Alte datorii în legătură cu persoanele fizice şi persoanele juridice, altele decât datoriile în legătură cu instituţiile publice (instituţiile statului)" nu se vor înscrie subvenţiile aferente veniturilor existente în soldul contului 472.

3) Titluri de valoare care conferă drepturi de proprietate asupra societăţilor, care sunt negociabile şi tranzacţionate, potrivit legii.

4) Titluri de valoare care conferă drepturi de proprietate asupra societăţilor, care nu sunt tranzacţionate.

5) Se va completa de către operatorii economici cărora le sunt incidente prevederile Ordinului ministrului finanţelor publice şi al ministrului delegat pentru buget nr. 668/2014 pentru aprobarea Precizărilor privind întocmirea şi actualizarea inventarului centralizat al bunurilor imobile proprietate privată a statului şi a drepturilor reale supuse inventarierii, cu modificările şi completările ulterioare.

6) La secţiunea XII "Capital social vărsat" la rd. 142 - 152 în col. 2 şi col. 4 entităţile vor înscrie procentul corespunzător capitalului social deţinut în totalul capitalului social vărsat înscris la rd. 141.

ADMINISTRATOR

Numele şi prenumele______________
Semnătura______________________

ÎNTOCMIT

Numele, prenumele____________________
Calitatea____________________________
Semnătura___________________________
Nr. de înregistrare în organismul profesional

În formularul Date informative întocmit de microentităţi apar următoarele ***particularităţi***:

1) -Creanţele şi datoriile entităţii în relaţiile cu entităţile afiliate sunt prezentate pe un singur rând, fără o defalcare a sumelor totale, respectiv rezultate din operaţii comerciale desfăşurate cu entităţile afiliate nerezidente;

2) – Formularul se completează prin adăugarea unui nou capitol *XVII. Situaţia veniturilor şi cheltuielilor*, care completează şi detaliază informaţiile din Contul de profit şi pierdere prescurtat, şi a cărui structură este prezentată în continuare:

XVII. Situaţia veniturilor şi cheltuielilor			**Nr. rd.**	**Sume (lei)**	
A			**B**	**31 decembrie an precedent**	**31 decembrie an curent**
1.	Cifra de afaceri netă (rd. 168 + 169 - 170 + 171 + 172)		167		
	Producţia vândută (ct. 701 + 702 + 703 + 704 + 705 + 706 + 708)		168		
	Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)		169		
	Reduceri comerciale acordate (ct. 709)		170		
	Venituri din dobânzi înregistrate de entităţile radiate din Registrul general şi care mai au în derulare contracte de leasing (ct. 766)[7)]		171		
	Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct. 7411)		172		
2.	Venituri aferente costului producţiei în curs de execuţie (ct. 711 + 712)	Sold C	173		
		Sold D	174		
3.	Venituri din producţia de imobilizări necorporale şi corporale (ct. 721 + 722)		175		
4.	Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale (ct. 755)		176		
5.	Venituri din producţia de investiţii imobiliare (ct. 725)		177		
6.	Venituri din subvenţii de exploatare (ct. 7412 + 7413 + 7414 + 7415 + 7416 + 7417 + 7419)		178		
7.	Alte venituri din exploatare (ct. 751 + 758 + 7815)		179		
	- din care, venituri din fondul comercial negativ (ct. 7815)		180		

	- din care, venituri din subvenții pentru investiții (ct. 7584)	181		
VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL (rd. 167 + 173 - 174 + 175 + 176 + 177 + 178 + 179)		182		
8.	a) Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile (ct. 601 + 602)	183		
	Alte cheltuieli materiale (ct. 603 + 604 + 606 + 608)	184		
	b) Alte cheltuieli externe (cu energie și apă) (ct. 605)	185		
	c) Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)	186		
	Reduceri comerciale primite (ct. 609)	187		
9.	Cheltuieli cu personalul (rd. 189 + 190), din care:	188		
	a) Salarii și indemnizații[8] (ct. 641 + 642 + 643 + 644)	189		
	b) Cheltuieli privind asigurările și protecția socială (ct. 645)	190		
10.	a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale și necorporale (rd. 192 - 193)	191		
	a.1) Cheltuieli (ct. 6811 + 6813 + 6817)	192		
	a.2) Venituri (ct. 7813)	193		
	b) Ajustări de valoare privind activele circulante (rd. 195 - 196)	194		
	b.1) Cheltuieli (ct. 654 + 6814)	195		
	b.2) Venituri (ct. 754 + 7814)	196		
11.	Alte cheltuieli de exploatare (rd. 198 la 204)	197		
	11.1. Cheltuieli privind prestațiile externe (ct. 611 + 612 + 613 + 614 + 615 + 621 + 622 + 623 + 624 + 625 + 626 + 627 + 628)	198		
	11.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate; cheltuieli reprezentând transferuri și contribuții datorate în baza unor acte normative speciale (ct. 635 + 6586)	199		
	11.3. Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător (ct. 652)	200		
	11.4 Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale (ct. 655)	201		
	11.5. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare (ct. 6587)	202		
	11.6. Alte cheltuieli (ct. 651 + 6581 + 6582 + 6583 + 6584 + 6588)	203		
	Cheltuieli cu dobânzile de refinanțare înregistrate de entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing (ct. 666)[7]	204		
	Ajustări privind provizioanele (rd. 206 - 207)	205		
	- Cheltuieli (ct. 6812)	206		
	- Venituri (ct. 7812)	207		

CHELTUIELI DE EXPLOATARE - TOTAL (rd. 183 la 186 - 187 + 188 + 191 + 194 + 197 + 205)		208		
PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE:		209		
	- Profit (rd. 182 - 208)			
	- Pierdere (rd. 208 - 182)	210		
12.	Venituri din interese de participare (ct. 7611 + 7612 + 7613)	211		
	- din care, veniturile obținute de la entitățile afiliate	212		
13.	Venituri din dobânzi (ct. 766)[7)]	213		
	- din care, veniturile obținute de la entitățile afiliate	214		
14.	Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată (ct. 7418)	215		
15.	Alte venituri financiare (ct. 7615 + 762 + 764 + 765 + 767 + 768)	216		
	- din care, venituri din alte imobilizări financiare (ct. 7615)	217		
VENITURI FINANCIARE - TOTAL (rd. 211 + 213 + 215 + 216)		218		
16.	Ajustări de valoare privind imobilizările financiare și investițiile financiare deținute ca active circulante (rd. 220 - 221)	219		
	- Cheltuieli (ct. 686)	220		
	- Venituri (ct. 786)	221		
17.	Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666)[7)]	222		
	- din care, cheltuielile în relația cu entitățile afiliate	223		
	Alte cheltuieli financiare (ct. 663 + 664 + 665 + 667 + 668)	224		
CHELTUIELI FINANCIARE - TOTAL (rd. 219 + 222 + 224)		225		
PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIAR(Ă):		226		
	- Profit (rd. 218 - 225)			
	- Pierdere (rd. 225 - 218)	227		
VENITURI TOTALE (rd. 182 + 218)		228		
CHELTUIELI TOTALE (rd. 208 + 225)		229		
18.	**PROFITUL SAU PIERDEREA BRUT(Ă)**	230		
	- Profit (rd. 228 - 229)			
	- Pierdere (rd. 229 - 228)	231		
19.	Impozitul pe profit (ct. 691)	232		
20.	Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus (ct. 698)	233		
21.	**PROFITUL SAU PIERDEREA NET(Ă) A PERIOADEI DE RAPORTARE:**	234		
	- Profit (rd. 230 - 232 - 233)			

	- Pierdere (rd. 231 + 232 + 233); (232 + 233 - 230)	235		

[7)] Conturi de repartizat după natura conturilor respective.

[8)] La rândul 189 se cuprind şi drepturile colaboratorilor, stabilite potrivit legislaţiei muncii, care se preiau din rulajul debitor al contului 621 "Cheltuieli cu colaboratorii", analitic "Colaboratori persoane fizice".

7.2.4. Formularul "Situaţia activelor imobilizate"

Formularul "Situaţia activelor imobilizate" (cod 40) prezintă o descriere analitică a imobilizărilor deţinute de entitate şi a deprecierilor înregistrate de acestea.

Formatul formularului "Situaţia activelor imobilizate" care se întocmeşte de către entităţile mici, mijlocii, mari, precum şi de entităţile de interes public este următorul:

SITUAŢIA ACTIVELOR IMOBILIZATE

la data de 31 decembrie.............

Cod 40 - lei -

Elemente de imobilizări	Nr. rd.	Valori brute				
		Sold iniţial	Creşteri	Reduceri		Sold final: (col. 5 = 1+2-3)
				Total	Din care: dezmembrări şi casări	
A	B	1	2	3	4	5
I. Imobilizări necorporale						
Cheltuieli de constituire şi cheltuieli de dezvoltare	01				X	
Alte imobilizări	02				X	
Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale	03				X	
Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale	04				X	
TOTAL (rd. 01 la 04)	05				X	
II. Imobilizări corporale						
Terenuri	06				X	
Construcţii	07					
Instalaţii tehnice şi maşini	08					
Alte instalaţii, utilaje şi mobilier	09					
Investiţii imobiliare	10					
Active corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale	11					
Active biologice productive	12					
Imobilizări corporale în curs de execuţie	13					
Investiţii imobiliare în curs de	14					

execuție						
Avansuri acordate pentru imobilizări corporale	15					
TOTAL (rd. 06 la 15)	16					
III. Imobilizări financiare	17				X	
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 05 + 16 + 17)						

SITUAȚIA AMORTIZĂRII ACTIVELOR IMOBILIZATE

Cod 40 - lei -

Elemente de imobilizări	**Nr. rd.**	**Sold inițial**	**Amortizare în cursul anului**	**Amortizare aferentă imobilizărilor scoase din evidență**	**Amortizare la sfârșitul anului (col. 9 = 6 + 7 - 8)**
A	B	6	7	8	9
I. Imobilizări necorporale					
Cheltuieli de constituire și cheltuieli de dezvoltare	19				
Alte imobilizări	20				
Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale	21				
TOTAL (rd. 19 + 20 + 21)	22				
II. Imobilizări corporale					
Terenuri	23				
Construcții	24				
Instalații tehnice și mașini	25				
Alte instalații, utilaje și mobilier	26				
Investiții imobiliare	27				
Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale	28				
Active biologice productive	29				
TOTAL (rd. 23 la 29)	30				
AMORTIZĂRI - TOTAL (rd. 22 + 30)	31				

SITUAȚIA AJUSTĂRILOR PENTRU DEPRECIERE

Cod 40 - lei -

Elemente de imobilizări	**Nr. rd.**	**Sold inițial**	**Ajustări constituite în cursul anului**	**Ajustări reluate la venituri**	**Sold final (col. 13 = 10 + 11 - 12)**
A	B	10	11	12	13
I. Imobilizări necorporale					
Cheltuieli de constituire și cheltuieli de dezvoltare	32				

Alte imobilizări	33				
Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale	34				
TOTAL (rd. 32 la 34)	35				
II. Imobilizări corporale					
Terenuri	36				
Construcţii	37				
Instalaţii tehnice şi maşini	38				
Alte instalaţii, utilaje şi mobilier	39				
Investiţii imobiliare	40				
Active corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale	41				
Active biologice productive	42				
Imobilizări corporale în curs de execuţie	43				
Investiţii imobiliare în curs de execuţie	44				
TOTAL (rd. 36 la 44)	45				
III. Imobilizări financiare	46				
AMORTIZĂRI - TOTAL (rd. 22 + 30)	47				

ADMINISTRATOR

Numele şi prenumele______________
Semnătura______________________

ÎNTOCMIT

Numele, prenumele____________________
Calitatea______________________________
Semnătura___________________________
Nr. de înregistrare în organismul profesional

7.2.5. Situaţia fluxurilor de trezorerie

Rolul pe care îl îndeplineşte trezoreria în finanţarea activităţii şi în asigurarea perenităţii unei entităţi, a făcut ca, în ultimul timp, analizele fundamentate pe conceptul de trezorerie să fie considerate de primă importanţă. Utilizatorii situaţiilor financiare anuale sunt din ce în ce mai mult interesaţi să aprecieze capacitatea entităţii de a genera lichidităţi şi echivalente de lichidităţi, momentul şi siguranţa apariţiei lor, precum şi necesităţile de finanţare ale entităţii. Trezoreria stă la baza determinării unor indicatori de analiză şi gestiune financiară pe termen scurt (asigurarea solvabilităţii) şi pe termen lung (determinarea nevoii de finanţare), favorizând totodată elaborarea previziunilor privind evoluţia situaţiei financiare a entităţii.

Situaţia fluxurilor de trezorerie a apărut ca răspuns la aceste nevoi concrete. Aceasta "permite utilizatorilor situaţiilor financiare: (i) să evalueze capacitatea întreprinderii de a degaja lichidităţi; (ii) să determine necesităţile de lichidităţi; (iii) să prevadă scadenţele şi riscul încasărilor viitoare; (iv) să compare rezultatele întreprinderii, prin eliminarea efectelor utilizării diferitelor metode contabile pentru aceleaşi operaţii şi evenimente."[1]

Importanţa şi utilitatea situaţiei fluxurilor de trezorerie se dezvăluie în contextul folosirii împreună cu celelalte componente ale situaţiilor financiare, permiţându-le utilizatorilor să evalueze modificarea activului net al entităţii, structura sa financiară (inclusiv lichiditatea şi solvabilitatea) şi capacitatea de a influenţa valoarea şi momentul producerii fluxurilor de lichidităţi, în vederea adaptării la circumstanţele şi oportunităţile în continuă schimbare.

Potrivit punctului 10 din IAS 7 "Situaţia fluxurilor de trezorerie", o entitate trebuie să prezinte fluxurile de trezorerie (intrări şi ieşiri de lichidităţi) din cursul perioadei, clasificate pe activităţi: de exploatare, de investiţie şi de finanţare. O asemenea structurare are ca obiectiv oferirea de informaţii utilizatorilor, care să le permită aprecierea efectelor acestor activităţi asupra situaţiei financiare a entităţii, mărimii lichidităţilor şi echivalentelor de lichidităţi, precum şi relaţiilor ce se stabilesc între activităţi. Lichidităţile se referă la disponibilităţile băneşti şi depozitele la vedere, iar echivalentele de lichidităţi la investiţiile financiare pe termen scurt, cu lichiditate foarte mare, care pot fi transformate uşor într-o sumă cuantificabilă de disponibilităţi şi care prezintă un risc redus de variaţie a valorii în decursul unei perioade. Dacă activitatea de exploatare a unei entităţi este principala activitate generatoare de venit (disponibilităţi), activitatea de investiţie constă în achiziţionarea şi înstrăinarea de active pe termen lung (inclusiv investiţiile care nu sunt considerate echivalente de lichidităţi), iar cea de finanţare include operaţiile care modifică mărimea şi structura capitalurilor proprii şi a datoriilor unei entităţi.

Fluxurile de numerar generate de **activitatea de exploatare** apar ca urmare a desfăşurării de operaţiuni şi tranzacţii din obiectul activităţii de bază al entităţii, generatoare de venituri încasabile ori de cheltuieli plătibile, ce intră în determinarea profitului net sau a pierderii. Astfel de fluxuri sunt determinate de operaţii de exploatare, cum sunt: încasări din vânzări de bunuri şi prestări de servicii; plăţi pentru cumpărări de bunuri, şi prestări de servicii; încasări de redevenţe, comisioane, onorarii şi alte venituri; plăţi către şi în numele angajaţilor; plăţi sau restituiri de impozite etc. De asemenea, o entitate poate deţine titluri de plasament în scopul tranzacţionării, caz în care acestea sunt asimilate stocurilor achiziţionate în vederea revânzării. Fluxurile de trezorerie provenite din cumpărarea şi vânzarea titlurilor de plasament sunt considerate, din acest motiv, operaţii de exploatare. Nu sunt incluse în sfera fluxurilor

[1] Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I, Ed. Economică, Bucureşti, 1998, p. 222

de trezorerie acele operaţii de exploatare generatoare de venituri şi cheltuieli care nu determină intrări şi ieşiri de disponibilităţi (de exemplu, cheltuielile şi veniturile privind amortizări, ajustări şi provizioane). Fluxurile de trezorerie generate de cumpărarea sau vânzarea imobilizărilor nu sunt incluse în activitatea de exploatare, ci în cea de investiţii. În cazul instituţiilor financiare, împrumuturile acordate sau primite sunt considerate, de obicei, activităţi de exploatare, din moment ce se referă la principala activitate generatoare de venituri şi cheltuieli a acestor entităţi.

Fluxurile de numerar din activitatea de exploatare sunt cele mai relevante în analiza şi evaluarea entităţii, deoarece exploatarea deţine ponderea cea mai mare în totalul operaţiunilor derulate. Ele permit aprecierea măsurii în care activitatea de exploatare a generat suficiente lichidităţi pentru menţinerea capacităţii de funcţionare a entităţii, rambursarea împrumuturilor, plata dividendelor, realizarea de noi investiţii, fără a apela la resurse de finanţare externe. De asemenea, cunoaşterea fluxurilor de trezorerie din exploatare, coroborate cu alte informaţii, permite previzionarea viitoarelor fluxuri de trezorerie generate de activitatea de exploatare.

Fluxurile de numerar provenite din **activitatea de investiţii** deţin o pondere mai mică în totalul circulaţiei disponibilităţilor din cadrul entităţii, ceea ce nu înseamnă că relevanţa lor este mai redusă decât a fluxurilor de exploatare. Prezentarea lor distinctă este importantă întrucât reflectă plăţile actuale pentru procurarea de bunuri şi valori ce contribuie la obţinerea de venituri şi încasări viitoare. Determină asemenea fluxuri de numerar activităţile de investiţii, cum sunt: plăţile efectuate pentru dobândirea de imobilizări corporale, necorporale şi alte active imobilizate (inclusiv cele realizate în regie proprie şi modernizările); încasările din vânzări de imobilizări corporale, necorporale şi alte active imobilizate; plăţile pentru dobândirea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entităţi şi de interese în asocierile în participaţie, cu excepţia plăţilor pentru instrumentele considerate echivalente de numerar sau pentru cele deţinute în vederea plasării sau tranzacţionării; încasările din vânzarea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entităţi şi de interese în asocierile în participaţie, cu excepţia încasărilor pentru instrumentele considerate echivalente de numerar sau pentru cele deţinute în vederea plasării sau tranzacţionării; avansurile şi împrumuturile acordate altor entităţi, exclusiv avansurile şi împrumuturile acordate de o instituţie financiară; încasările din rambursarea avansurilor şi împrumuturilor acordate altor entităţi, exclusiv avansurile şi împrumuturile unei instituţii financiare; plăţile aferente contractelor futures, forward, pe opţiuni şi swap (cu excepţia contractelor deţinute în vederea tranzacţionării, plasamentului sau când plăţile sunt considerate operaţiuni de finanţare); încasările din contracte futures, forward, pe opţiuni şi swap (cu excepţia

contractelor deţinute în scopul tranzacţionării, plasamentului sau când încasările sunt considerate operaţiuni de finanţare)[1].

Fluxurile de numerar provenite din **activitatea de finanţare** permit previzionarea nevoilor viitoare de disponibilităţi, determinate de retragerea fondurilor investite de către proprietari sau de scadenţa rambursării unor datorii. Operaţiile de finanţare care stau la baza unor asemenea circuite de disponibilităţi se concretizează în: încasări din emisiuni de acţiuni şi alte instrumente de capital propriu; plăţi către acţionari determinate de retragerea lor din societate sau de răscumpărarea propriilor acţiuni; încasări din emisiuni de obligaţiuni, bonuri de tezaur, titluri de împrumut ipotecar şi a altor titluri de credit pe termen scurt sau lung; plăţi pentru răscumpărări de obligaţiuni şi rambursări de împrumuturi; plăţi efectuate de locatar pentru reducerea obligaţiilor provenite dintr-o operaţiune de leasing financiar.

Potrivit IAS nr. 7 o entitate trebuie să raporteze fluxurile de numerar din activitatea de exploatare după una din metodele:

-**metoda directă**, prin care sunt prezentate structurile principale de încasări şi plăţi;

-**metoda indirectă**, prin care profitul sau pierderea este ajustat(ă) cu efectele tranzacţiilor care nu au natură monetară, amânările ori angajamentele de plăţi sau încasări în numerar din exploatare trecute ori viitoare şi cu elementele de venituri şi cheltuieli asociate fluxurilor de trezorerie din investiţii sau finanţare.

Deşi norma menţionată oferă posibilitatea opţiunii între cele două metode, totuşi, sugerează raportarea fluxurilor de trezorerie din activităţi de exploatare potrivit primei metode. Se apreciază că metoda directă furnizează informaţii ce sunt utile estimării fluxurilor viitoare, date care nu sunt disponibile în cazul folosirii metodei indirecte.

Reglementările contabile româneşti impun obligativitatea de a întocmi "Situaţia fluxurilor de trezorerie" pentru entitățile mijlocii şi mari, iar pentru entitățile mici prezentarea este opţională. Situația fluxurilor de trezorerie întocmită de aceste entități se prezintă ca parte integrantă a situațiilor financiare, pentru fiecare perioadă pentru care sunt prezentate situațiile financiare anuale.[2]

Prin situaţia fluxurilor de trezorerie trebuie să se raporteze fluxurile de trezorerie din cursul perioadei, clasificate pe activități de exploatare, de investiții şi de finanțare.

---

[1] IAS 7 *Situaţia fluxurilor de trezorerie*, în IASB, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară®*, *Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2013*, Partea A Cadrul general conceptual şi dispoziţii, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2013, pp. A 601-A 602

[2] *.˙. Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 452, alin. (2)

Fluxurile de trezorerie sunt reprezentate intrările sau ieșirile de numerar și echivalente de numerar.

Activitățile de exploatare sunt principalele activități producătoare de venit ale entității, precum și alte activități care nu sunt activități de investiții sau de finanțare. Fluxurile de trezorerie provenite din activități de exploatare sunt generate, în primul rând, de principalele activități producătoare de venit ale entității. Prin urmare, ele rezultă în general din tranzacțiile și alte evenimente care intră în determinarea profitului sau a pierderii. Fluxurile de trezorerie provenite din activități de exploatare pot fi determinate potrivit **metodei directe** prin care sunt prezentate principalele clase de plăți și încasări brute în numerar. Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activități de exploatare, potrivit metodei directe, sunt:[1]

a) încasările în numerar din vânzarea de bunuri și prestarea de servicii;

b) încasările în numerar provenite din redevențe, onorarii, comisioane și alte venituri;

c) plățile în numerar efectuate către furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii;

d) plățile în numerar efectuate către și în numele angajaților;

e) plățile în numerar sau restituiri ale impozitelor pe profit, cu excepția cazului în care pot fi asociate în mod specific activităților de investiții și de finanțare.

Entitățile obligate să întocmească situația fluxurilor de trezorerie pot folosi pentru întocmirea acesteia și **metoda indirectă**, prin care profitul sau pierderea este ajustat (ă) cu efectele tranzacțiilor care nu au natură monetară, amânările sau angajamentele de plăți ori încasări în numerar din exploatare, trecute sau viitoare, și elementele de venituri ori cheltuieli asociate cu fluxurile de trezorerie din investiții sau din finanțare.

"Prin metoda indirectă, fluxul de trezorerie net din activități de exploatare este determinat prin ajustarea profitului sau a pierderii cu efectele:

a) modificărilor survenite pe parcursul perioadei în stocuri și în creanțele și datoriile din exploatare;

b) elementelor nemonetare cum ar fi amortizarea, provizioanele, pierderile și câștigurile nerealizate asociate valutelor; și

c) tuturor celorlalte elemente pentru care efectele de trezorerie reprezintă fluxuri de trezorerie din investiții sau finanțare."[2]

Activitățile de investiții constau în achiziționarea și cedarea de active imobilizate și de alte investiții care nu sunt incluse în echivalentele de numerar. Fluxurile de trezorerie provenite din activitatea de investiţii deţin, în general, o

[1] *. *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 455

[2] Idem, punctul 455[1], alin. (2)

pondere mai mică în totalul circulaţiei disponibilităţilor din cadrul entităţii, ceea ce nu înseamnă că relevanţa lor este mai redusă decât a fluxurilor de exploatare. Prezentarea lor distinctă este importantă întrucât reflectă plăţile actuale pentru procurarea de bunuri şi valori care contribuie la obţinerea de venituri şi încasări viitoare. Determină asemenea fluxuri de trezorerie activităţile de investiţii, cum sunt:[1]

a) plățile în numerar pentru dobândirea de imobilizări corporale, necorporale și alte active imobilizate, inclusiv plățile privind costurile de dezvoltare capitalizate și construcția, în regie proprie, a imobilizărilor corporale;

b) încasările în numerar din vânzarea de imobilizări corporale, necorporale și alte active imobilizate;

c) plățile în numerar pentru dobândirea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entități și de interese în asocierile în participație (altele decât plățile pentru instrumentele considerate a fi echivalente de numerar sau pentru cele deținute în vederea plasării sau tranzacționării);

d) încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entități și din vânzarea de interese în asocierile în participație (altele decât încasările pentru instrumentele considerate a fi echivalente de numerar și pentru cele păstrate în vederea plasării sau tranzacționării);

e) avansurile în numerar şi împrumuturile acordate altor părți;

f) încasările în numerar din rambursarea avansurilor și împrumuturilor acordate altor părți.

Activitățile de finanțare sunt activități care au drept rezultat modificări ale dimensiunii și compoziției capitalurilor proprii și împrumuturilor entității. Fluxurile de numerar provenite din activitatea de finanţare permit previzionarea nevoilor viitoare de disponibilităţi, determinate de retragerea fondurilor investite de către proprietari sau de scadenţa rambursării unor datorii, respectiv anticiparea excedentelor de disponibilități generate de activitățile de finanțare. Operaţiile de finanţare care stau la baza unor asemenea circuite de disponibilităţi se concretizează în:[2]

a) încasările în numerar provenite din emisiunea de acțiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii;

b) plățile în numerar efectuate către proprietari pentru a dobândi sau răscumpăra acțiunile entității;

c) încasările în numerar provenite din emisiunea titlurilor de creanţă, împrumuturilor, efectelor comerciale, obligaţiunilor, ipotecilor şi a altor împrumuturi pe termen scurt sau lung;

d) rambursările în numerar ale sumelor împrumutate; şi

[1] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 456

[2] Idem, punctul 457

e) plățile în numerar efectuate de locatar pentru reducerea datoriei existente aferente unui contract de leasing financiar.

Sunt însă şi situaţii în care o tranzacţie singulară poate să includă fluxuri de trezorerie care corespund mai multor activităţi. De exemplu, când rambursarea unui împrumut include atât capitalul împrumutat cât şi dobânda aferentă perioadei de creditare, valoarea împrumutului se încadrează în activitatea de finanţare, iar dobânda, în cea de exploatare.[1]

Alte tranzacții, cum ar fi vânzarea unui element al unei instalații, pot genera un câştig sau o pierdere, recunoscut(ă) în rezultatul perioadei curente. Fluxurile de trezorerie aferente acestui tip de tranzacții sunt fluxuri de trezorerie provenite din activități de investiții. Totuşi, plățile în numerar pentru producerea sau dobândirea de active deținute în vederea închirierii către terți sunt fluxuri de trezorerie din activități de exploatare. Încasările de numerar din închirierea și vânzarea ulterioară a acestor active sunt, de asemenea, fluxuri de trezorerie din activități de exploatare.[2]

Dobânda plătită, respectiv dobânda și dividendele încasate pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din exploatare, deoarece intră în determinarea profitului sau a pierderii. Alternativ, dobânda plătită și dobânda și dividendele încasate pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din finanțare și, respectiv, din investiții, deoarece reprezintă costuri ale atragerii surselor de finanțare sau a rentabilității investițiilor.

Pe de altă parte, dividendele plătite pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din finanțare, deoarece reprezintă costuri ale atragerii surselor de finanțare. Alternativ, dividendele plătite pot fi clasificate drept componentă a fluxurilor de trezorerie din activități de exploatare, pentru a ajuta utilizatorii să determine capacitatea unei entități de a plăti dividende din fluxurile de trezorerie din exploatare.

Fluxurile de trezorerie agregate provenite din obținerea sau pierderea controlului asupra filialelor sau altor entități trebuie prezentate separat și clasificate drept activități de investiții, iar cele care rezultă din modificări ale participațiilor în capitalurile proprii dintr-o filială care nu conduc la pierderea controlului trebuie clasificate drept fluxuri de trezorerie provenite din activități de finanțare.

Fluxurile de trezorerie provenite din impozitul pe profit trebuie prezentate separat și trebuie clasificate drept fluxuri de trezorerie din activități de exploatare, cu excepția situației în care pot fi identificate în mod specific cu activitățile de finanțare și de investiții. Impozitele pe profit sunt generate în urma tranzacţiilor care determină fluxuri de trezorerie clasificate în situația fluxurilor de trezorerie drept activități de

[1] IAS 7 *Situaţia fluxurilor de trezorerie,* în IASB, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară®, Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2013*, Partea A Cadrul general conceptual şi dispoziţii, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2013, p. A 605

[2] *.* *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, punctul 454, alin. (2)

exploatare, de investiții și de finanțare. În timp ce cheltuiala cu impozitul poate fi alocată fără dificultate activităților de investiții sau celor de finanțare, fluxurile de trezorerie aferente impozitelor respective sunt, adesea, imposibil de identificat și pot apărea într-o perioadă diferită de cea a fluxurilor de trezorerie aferente tranzacției de bază. Prin urmare, impozitele plătite sunt clasificate de obicei drept fluxuri de trezorerie din activități de exploatare. Totuși, atunci când sunt posibile identificarea fluxului de trezorerie din impozite și alocarea lui unei tranzacții individuale care generează fluxuri de trezorerie clasificate drept activități de investiții sau de finanțare, fluxul de trezorerie din impozite va fi clasificat în mod corespunzător drept activitate de investiții sau de finanțare. Atunci când fluxurile de trezorerie din impozite sunt alocate mai multor clase de activități, se prezintă valoarea totală a impozitelor plătite.[1]

Nu sunt considerate fluxuri de trezorerie câștigurile și pierderile nerealizate care provin din variația cursurilor de schimb valutar. Totuși, efectul variației cursului de schimb valutar asupra numerarului și echivalentelor de numerar deținute sau datorate în valută este raportat în situația fluxurilor de trezorerie pentru a reconcilia numerarul și echivalentele de numerar la începutul și la sfârșitul perioadei. Această valoare este prezentată separat de fluxurile de trezorerie provenite din activități de exploatare, de investiții și de finanțare și include, dacă este cazul, diferențele care ar fi apărut dacă respectivele fluxuri de trezorerie ar fi fost raportate la cursul de schimb de la sfârșitul perioadei.

În situația fluxurilor de trezorerie trebuie prezentată valoarea totală a dobânzii plătite de-a lungul unei perioade indiferent dacă a fost recunoscută drept cheltuială în profit sau pierdere sau dacă a fost capitalizată.

De asemenea, o entitate trebuie să prezinte componentele de numerar și echivalente de numerar și trebuie să prezinte o reconciliere a valorilor din situația fluxurilor sale de trezorerie cu elementele echivalente raportate în situația poziției financiare.

7.2.6. Situaţia modificărilor capitalurilor proprii

Situaţiilor financiare tradiţionale li s-a adăugat şi o altă componentă, situaţia modificărilor capitalurilor proprii. Deoarece evaluarea corectă a modificărilor poziţiei financiare înregistrate de o entitate depinde de luarea în considerare a tuturor câştigurilor şi pierderilor, utilizatorii trebuie să dispună de o situaţie distinctă în cadrul situaţiilor financiare care să prezinte câştigurile şi pierderile totale ale entităţii (inclusiv cele care sunt incluse direct în capitalul propriu).

---

[1] *.·. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, punctul 461

În viziunea IASB, entităţile trebuie să prezinte o situaţie distinctă, în cadrul situaţiilor financiare anuale, care să reflecte:[1] rezultatul global total aferent perioadei, evidenţiind separat valorile totale atribuibile proprietarilor societăţii-mamă şi intereselor care nu controlează; pentru fiecare structură de capitaluri proprii, efectul aplicării retroactive sau al retratării retroactive recunoscute de IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori* şi pentru fiecare componentă a capitalurilor proprii, o reconciliere între valoarea contabilă de la începutul şi cea de la finalul perioadei, prezentând distinct modificările care rezultă din: (i) profit sau pierdere; (ii) alte elemente ale rezultatului global; şi (iii) tranzacţii cu proprietarii, prezentând separat contribuţiile de la şi distribuirile către proprietari şi modificările privind participaţiile în capitalurile proprii ale filialelor, care nu duc la o pierdere a controlului.

De asemenea, entităţile trebuie să prezinte fie în situaţia modificărilor capitalului propriu, fie în notele explicative: valoarea tranzacţiilor de capital cu proprietarii şi distribuţiile către aceştia; soldul profitului cumulat sau al pierderii cumulate la începutul perioadei, la data elaborării bilanţului şi modificările intervenite pe parcursul exerciţiului; o comparaţie între valoarea contabilă a fiecărei clase de capitaluri vărsate și a fiecărei rezerve la începutul şi sfârşitul perioadei, cu prezentarea distinctă a modificărilor intervenite.

Modificările de capitaluri proprii intervenite în perioada dintre două bilanţuri succesive indică sporirea sau reducerea activului net în cursul perioadei, în conformitate cu principiile specifice de evaluare folosite în situaţiile financiare anuale. Dacă se elimină modificările cauzate de tranzacţii cu proprietarii care acționează în calitatea lor de proprietari (cum ar fi contribuțiile la capitalul propriu, răscumpărarea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității și dividendele), modificarea globală a capitalurilor proprii în timpul unei perioade reprezintă, în general, valoarea totală a veniturilor și cheltuielilor, inclusiv câștigurile și pierderile, generate de activitățile entității pe parcursul acelei perioade.

În situația modificărilor capitalului propriu se prezintă distinct ajustarea reprezentând corectarea pe seama rezultatului reportat a erorilor contabile, respectiv ajustarea rezultată din contabilizarea pe seama rezultatului reportat a modificărilor de politici contabile.

Reglementările contabile româneşti impun obligativitatea de a întocmi "Situaţia modificărilor capitalului propriu" pentru entitățile mijlocii şi mari, iar pentru entitățile mici prezentarea este opțională. Aceste entități întocmesc situația modificărilor capitalului propriu şi o prezintă drept parte integrantă a situațiilor lor financiare, pentru fiecare perioadă pentru care sunt prezentate situațiile financiare anuale.

---

[1] IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare*, în IASB, *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară*®, *Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2013*, Partea A Cadrul general conceptual şi dispoziţii, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2013, punctul 106, p. A 568

7.2.7. Notele explicative la situaţiile financiare anuale[1]

Notele explicative la situaţiile financiare anuale trebuie:

a) să prezinte informaţii despre reglementările contabile care au stat la baza întocmirii situaţiilor financiare anuale şi despre politicile contabile folosite;

b) să ofere informaţii suplimentare care nu sunt prezentate în bilanţ, contul de profit şi pierdere şi, după caz, în situaţia modificărilor capitalurilor proprii şi/sau situaţia fluxurilor de numerar, dar sunt relevante pentru înţelegerea oricărora dintre acestea.

Trebuie să se menționeze, totodată, dacă situațiile financiare anuale au fost întocmite în conformitate cu Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și cu prevederile cuprinse în Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, trebuie prezentate cu claritate și repetate ori de cât ori este necesar următoarele informații:

a) denumirea entității care face raportarea;

b) faptul că situațiile financiare anuale sunt proprii acesteia, și nu grupului;

c) data la care s-au încheiat sau perioada la care se referă situațiile financiare anuale;

d) moneda în care sunt întocmite situațiile financiare anuale;

e) exprimarea cifrelor incluse în raportare (de exemplu, lei).[2]

Notele explicative se prezintă sistematic. Pentru fiecare element semnificativ din situaţiile financiare anuale trebuie să existe informaţii aferente în notele explicative. Notele explicative la bilanţ şi la contul de profit şi pierdere respectă ordinea în care sunt prezentate elementele în bilanţ şi în contul de profit şi pierdere.

În notele explicative la situațiile financiare, toate entitățile prezintă, în plus față de informațiile cerute conform altor dispoziții ale reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, informații referitoare la următoarele aspecte:

a) politicile contabile adoptate, inclusiv:

- bazele de evaluare aplicate diferitelor elemente;
- conformitatea politicilor contabile adoptate cu principiile contabile prevăzute de reglementările aplicabile;
- orice modificări semnificative ale politicilor contabile adoptate;

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, Capitolul 6 Note explicative la situaţiile financiare anuale

[2] Idem, punctul 466

b) dacă imobilizările corporale sunt evaluate la valori reevaluate, un tabel care să prezinte:

(i) mişcările rezervei din reevaluare în cursul exercițiului financiar, cu o explicație a tratamentului fiscal al elementelor pe care le conține; şi

(ii) valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută în bilanț dacă imobilizările corporale nu ar fi fost reevaluate;

c) atunci când instrumentele financiare sunt evaluate la valoarea justă:

(i) ipotezele semnificative care stau la baza modelelor şi tehnicilor de evaluare;

(ii) pentru fiecare categorie de instrumente financiare, valoarea justă, modificările de valoare incluse direct în contul de profit şi pierdere, precum şi modificările incluse în rezervele de valoare justă;

(iii) pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate, informații despre aria şi natura instrumentelor, inclusiv termenii şi condițiile semnificative care pot afecta valoarea, calendarul şi certitudinea fluxurilor viitoare de numerar; şi

(iv) un tabel care să prezinte mişcările recunoscute direct în capitalurile proprii, în cursul exercițiului financiar;

d) valoarea totală a oricăror angajamente financiare, garanții sau active şi datorii contingente neincluse în bilanț, indicând natura şi forma oricărei garanții reale care a fost acordată; separat de acestea, sunt prezentate orice angajamente privind pensiile şi entitățile afiliate sau asociate;

e) suma avansurilor şi creditelor acordate membrilor organelor de administrație, de conducere şi de supraveghere, cu indicarea ratelor dobânzii, a principalelor condiții și a oricăror sume restituite, amortizate sau la care s-a renunțat, precum și a angajamentelor asumate în numele acestora sub forma garanțiilor de orice fel, cu indicarea totalului pe fiecare categorie;

f) cuantumul și natura elementelor individuale de venituri sau de cheltuieli care au o mărime sau o incidență excepțională;

g) sumele datorate de entitate care devin exigibile după o perioadă mai mare de cinci ani, precum și valoarea totală a datoriilor entității acoperite cu garanții reale depuse de aceasta, cu indicarea naturii și formei garanțiilor; și

h) numărul mediu de angajați în cursul exercițiului financiar.

În notele explicative la situațiile financiare, entitățile mijlocii şi mari, precum şi societățile/companiile naționale, societățile cu capital integral sau majoritar de stat şi regiile autonome prezintă informații referitoare la următoarele:

a) pentru diversele elemente de imobilizări:

(i) prețul de achiziție sau costul de producție sau, dacă a fost aplicată regula de evaluare alternativă, valoarea reevaluată, la începutul şi la închiderea exercițiului financiar;

(ii) creşterile, cedările şi transferurile în cursul exercițiului financiar;

(iii) ajustările cumulate de valoare la începutul şi la închiderea exercițiului financiar;

(iv) ajustările de valoare înregistrate în cursul exercițiului financiar;

(v) mișcările ajustărilor cumulate de valoare în privința creșterilor, cedărilor și transferurilor în cursul exercițiului financiar; și

(vi) dacă există dobândă capitalizată, suma capitalizată în cursul exercițiului financiar;

b) ***dacă activele imobilizate sau circulante*** fac obiectul ajustărilor de valoare exclusiv în scop fiscal, valoarea ajustărilor și motivele pentru care acestea au fost efectuate;

c) atunci când ***instrumentele financiare*** sunt evaluate la prețul de achiziție sau la costul de producție:

(i) pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate:

- valoarea justă a instrumentelor; și
- informații privind aria și natura instrumentelor;

(ii) pentru imobilizările financiare înregistrate la o valoare mai mare decât valoarea lor justă:

- valoarea contabilă și valoarea justă a activelor individuale sau a grupărilor corespunzătoare ale acelor active individuale; și
- motivele pentru care nu a fost redusă valoarea contabilă, inclusiv natura dovezilor care stau la baza ipotezei că valoarea contabilă va fi recuperată;

d) ***valoarea indemnizațiilor*** acordate în exercițiul financiar membrilor organelor de administrație, de conducere și de supraveghere pentru funcțiile deținute de aceștia, precum și orice angajamente care au luat naștere sau sunt încheiate cu privire la pensiile acordate foștilor membri ai acestor organe, indicând totalul pe fiecare categorie de organe. Aceste informații pot fi omise dacă prezentarea lor ar face posibilă identificarea situației financiare a unui anumit membru al organelor respective;

e) ***numărul mediu de salariați*** în cursul exercițiului financiar, defalcat pe categorii și, dacă acestea nu sunt prezentate separat în contul de profit și pierdere, cheltuielile cu personalul aferente exercițiului financiar, defalcate pe salarii și indemnizații, cheltuieli cu asigurările sociale și cheltuieli cu pensiile;

f) în cazul recunoașterii în bilanț a unui ***provizion pentru impozite***, soldul aferent acestuia la închiderea exercițiului financiar și mișcările acestor solduri în cursul exercițiului financiar;

g) ***denumirea și sediul social ale fiecăreia dintre entitățile*** în care entitatea raportoare deține fie direct, fie printr-o persoană care acționează în nume propriu, dar în contul entității, un interes de participare, prezentând proporția de capital deținută, valoarea capitalului și rezervelor, precum și profitul sau pierderea entității respective pentru ultimul exercițiu financiar pentru care au fost aprobate situațiile financiare. Informațiile respective pot să fie omise dacă sunt de natură a cauza un prejudiciu grav oricăreia dintre entitățile la care se referă. Orice astfel de omisiune este prezentată în notele explicative la situațiile financiare;

h) ***numărul și valoarea nominală*** sau, în absența unei valori nominale, echivalentul contabil al acțiunilor subscrise în cursul exercițiului financiar în limitele capitalului autorizat.[1] Dacă societatea nu are capital autorizat, potrivit legii, se prezintă cuantumul capitalului subscris. Dacă societatea are capital autorizat, potrivit legii, se prezintă cuantumul acestuia, precum și cuantumul capitalului subscris la înființarea societății sau la autorizarea societății pentru începerea activității și în momentul oricărei modificări a capitalului autorizat;

i) ***dacă există mai multe categorii de acțiuni***, numărul și valoarea nominală sau, în absența unei valori nominale, echivalentul contabil al acțiunilor din fiecare categorie;

j) ***existența oricăror*** certificate de participare, obligațiuni convertibile, warante, opțiuni sau valori mobiliare sau drepturi similare, cu indicarea numărului acestora și a drepturilor pe care le conferă;

k) denumirea, sediul principal sau sediul social și forma juridică a fiecăreia dintre entitățile la care entitatea raportoare ***este asociată cu răspundere nelimitată***;

l) denumirea și sediul social al entității care întocmește situațiile financiare anuale consolidate ale celui mai mare grup din care entitatea raportoare ***face parte în calitate de filială***;

m) denumirea și sediul social al entității care întocmește situațiile financiare anuale consolidate ale celui mai mic grup din care entitatea raportoare ***face parte în calitate de filială*** și care este inclus în grupul de entități menționat la lit. l);

n) ***locul de unde pot fi obținute copii*** ale situațiilor financiare anuale consolidate menționate la lit. l) și m), cu condiția ca acestea să fie disponibile;

o) ***propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii*** sau, acolo unde este cazul, distribuirea profitului sau acoperirea pierderii;

p) ***natura și scopul comercial*** ale angajamentelor entității care nu sunt incluse în bilanț, precum și impactul financiar al acelor angajamente asupra acesteia, cu condiția ca riscurile sau beneficiile care decurg din aceste angajamente să fie semnificative și în măsura în care divulgarea acestor riscuri sau beneficii este necesară pentru evaluarea poziției financiare a entității;

q) natura și efectele financiare ale ***evenimentelor semnificative*** care apar ulterior datei bilanțului și care nu sunt reflectate în contul de profit și pierdere sau în bilanț; și

r) ***tranzacțiile încheiate de entitate cu părțile legate***, inclusiv suma acestor tranzacții, natura relației cu părțile legate și alte informații referitoare la tranzacțiile care sunt necesare pentru înțelegerea poziției financiare a entității. Informațiile referitoare la tranzacții individuale pot fi agregate după natura lor, cu excepția cazului

---

[1] Capitalul social autorizat reprezintă valoarea nominală maximă până la care consiliul de administrație, respectiv directoratul unei societăți pe acțiuni poate majora capitalul social (http://legeaz.net/dictionar-juridic/capital-social-autorizat, accesat la 3.01.2018).

în care sunt necesare informații separate pentru înțelegerea efectelor tranzacțiilor cu partea legată asupra poziției financiare a entității.

Informațiile prevăzute la lit. a), m), p), q) și r) se prezintă și de entitățile mici.

În notele explicative la situațiile financiare, entitățile mijlocii și mari, precum și entitățile de interes public prezintă informații referitoare la următoarele aspecte:

a) cifra de afaceri netă, defalcată pe segmente de activități și pe piețe geografice, în măsura în care aceste segmente și piețe diferă substanțial unele față de altele, ținând seama de modul de organizare a vânzării de produse și a furnizării de servicii; aceste informații pot fi omise, dacă prezentarea lor ar aduce prejudicii grave entității și orice astfel de omisiune este prezentată în notele explicative la situațiile financiare; și

b) totalul onorariilor aferente exercițiului financiar percepute de fiecare auditor statutar sau firmă de audit pentru auditul statutar al situațiilor financiare anuale și totalul onorariilor percepute de fiecare auditor statutar sau firmă de audit pentru alte servicii de asigurare, pentru servicii de consultanță fiscală și pentru alte servicii decât cele de audit; aceste prevederi nu se aplică situațiilor financiare anuale ale unei entități atunci când aceasta este inclusă în situațiile financiare anuale consolidate, cu condiția ca aceste informații să fie furnizate în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

Entitățile mijlocii și mari, precum și entitățile de interes public care preiau creanțe, prezintă în notele explicative la situațiile financiare anuale următoarele informații aferente creanțelor preluate prin cesionare:

a) modificările valorii creanțelor evidențiate în conturi bilanțiere (contul 461 “Debitori diverși”) prin Situația creanțelor preluate prin cesionare (la cost de achiziție) care prezintă date referitoare la: soldul creanțelor la începutul exercițiului financiar; creanțele preluate în cursul exercițiului financiar; creanțele cedate terților în cursul exercițiului financiar; creanțele încasate în cursul exercițiului financiar direct de la debitor, din care: evidențiate anterior în conturi bilanțiere (contul 461 “Debitori diverși”/analitic distinct) și încasate pe seama conturilor de venituri (contul 758 “Alte venituri din exploatare”/analitic distinct); creanțele trecute pe cheltuieli în cursul exercițiului financiar datorită imposibilității încasării și soldul creanțelor la sfârșitul exercițiului financiar;

b) modificările valorii creanțelor evidențiate în conturi în afara bilanțului (contul 809 “Creanțe preluate prin cesionare”) prin Situația creanțelor preluate prin cesionare (la valoare nominală), care prezintă date referitoare la: soldul creanțelor la începutul exercițiului financiar; creanțele preluate în cursul exercițiului financiar; creanțele scoase din evidența extracontabilă în cursul exercițiului financiar, din care: scoase din evidență ca urmare a încasării direct de la debitor; cedate terților în cursul exercițiului financiar și scoase din evidență datorită imposibilității încasării, precum și soldul creanțelor la sfârșitul exercițiului financiar.

Entitățile care preiau creanțe, în cazul în care cesionarul cedează creanța față de debitorul preluat, prezintă în notele explicative la situațiile financiare anuale

informaţii aferente creanţelor preluate prin cesionare, referitoare la costul de achiziţie şi valoarea nominală a creanţelor preluate, încasate, cedate terţilor, trecute pe cheltuieli, precum şi soldul creanţelor la sfârşitul exerciţiului financiar.

7.3. Raportul administratorilor[1]

Echipa de conducere (consiliul de administraţie, comitetul de direcţie, consiliul directorial etc.) elaborează pentru fiecare exerciţiu financiar un raport, denumit raportul administratorilor, care cuprinde cel puţin o prezentare fidelă a dezvoltării şi performanţei activităţilor entităţii şi a poziţiei sale financiare, împreună cu o descriere a principalelor riscuri şi incertitudini cu care se confruntă.

Această prezentare trebuie să se constituie într-o analiză echilibrată şi cuprinzătoare a dezvoltării şi performanţei activităţilor entităţii şi a poziţiei sale financiare, în strânsă corelaţie cu dimensiunea şi complexitatea activităţilor desfăşurate.

În situaţiile în care se apreciază că este necesar pentru a înţelege dezvoltarea entităţii, performanţa sau poziţia sa financiară, analiza conducerii cuprinde indicatori-cheie de performanţă financiari şi, eventual, indicatori nefinanciari relevanţi pentru anumite activităţi, inclusiv informaţii privind mediul înconjurător şi angajaţii. Microentitățile și entitățile mici nu sunt obligate să prezinte informațiile nefinanciare prevăzute anterior.

Raportul administratorilor include, atunci când este cazul, referiri şi explicaţii suplimentare privind sumele raportate în situaţiile financiare anuale.

De asemenea, raportul administratorilor trebuie să ofere informaţii referitoare la:

a) perspectivele de dezvoltare a entității;

b) activităţile din domeniul cercetării şi dezvoltării;

c) achiziţiile de acţiuni proprii, precizându-se:

- motivele achiziţiilor efectuate pe parcursul exerciţiului financiar;
- numărul și valoarea nominală sau, în absența acesteia, echivalentul contabil al acțiunilor achiziționate și înstrăinate în cursul exercițiului financiar, inclusiv și proporția din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă;
- în cazul achiziţiei şi înstrăinării cu titlu oneros, contravaloarea acţiunilor;
- numărul și valoarea nominală sau, în absența acesteia, echivalentul contabil al tuturor acțiunilor achiziționate și deținute de entitate și proporția din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă;

e) existenţa de sucursale ale entităţii;

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, Capitolul 7 "Raportul administratorilor"

f) utilizarea de către entitate a instrumentelor financiare, în cazul în care sunt semnificative pentru evaluarea activelor sale, datoriilor, poziţiei financiare şi a profitului sau pierderii:

- obiectivele şi politicile entităţii în materie de management al riscului financiar; şi
- expunerea entităţii la riscul de piaţă, riscul de credit, riscul de lichiditate şi la riscul fluxului de numerar.

Raportul administratorilor se aprobă de consiliul de administraţie şi se semnează în numele acestuia de preşedintele consiliului.

7.4. Auditarea/verificarea situaţiilor financiare anuale[1]

Auditarea situațiilor financiare anuale este o obligație impusă de organismul normalizator pentru entitățile care au o anumită dimensiune și, implicit, un impact asupra mediului economico-social în care activează. Ca regulă generală, situațiile financiare anuale ale entităților mijlocii și mari, precum și ale societăților/companiilor naționale, societăților cu capital integral sau majoritar de stat și regiilor autonome sunt auditate de unul sau mai mulți auditori statutari sau firme de audit.

De asemenea, sunt supuse auditului entitățile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

a) totalul activelor: 16.000.000 lei;

b) cifra de afaceri netă: 32.000.000 lei;

c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Obligația de auditare pentru aceste entități se aplică atunci când depășesc limitele respective în două exerciții financiare consecutive. Dacă limitele a două dintre cele trei criterii nu sunt depășite pe parcursul a două exerciții financiare succesive, entitățile în cauză sunt scutite de la obligația de auditare a situațiilor financiare anuale.

“Scopul principal al unui audit financiar îl reprezintă exprimarea unei opinii privind acuratețea situațiilor financiare, sub cele mai semnificative aspecte, în conformitate cu un cadru contabil aplicabil.”[2] În plus, “auditorul trebuie să obțină o asigurare rezonabilă cu privire la faptul că situațiile financiare în ansamblul lor nu conțin denaturări semnificative ca urmare a fraudei sau erorilor.”[3]

Persoanele fizice și juridice autorizate să efectueze auditul întocmesc un raport care trebuie să includă următoarele elemente:

---

[1] *.*. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, Capitolul 10 “Auditul”

[2] Robu, I.-B., *Riscul de fraudă în auditul financiar*, Ed. Economică, București, 2014, p. 62

[3] Idem, p. 104

a) o introducere destinată să identifice, cel puţin, situaţiile financiare anuale care fac obiectul auditului statutar şi cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora;

b) o descriere a domeniului de aplicare al auditului statutar, prin care se identifică cel puțin standardele de audit avute în vedere la efectuarea auditul statutar;

c) o opinie de audit care exprimă în mod clar punctul de vedere al auditorului cu privire la măsura în care situaţiile financiare anuale oferă o imagine fidelă conform cadrului relevant de raportare financiară şi, după caz, dacă situaţiile financiare anuale respectă cerinţele legale. Opinia de audit poate fi fără rezerve, cu rezerve, o opinie contrară.

Atunci când auditorul statutar nu este în măsură să emită o opinie de audit, prin raport se menționează imposibilitatea emiterii unei astfel de opinii.

d) o referire la aspectele asupra cărora auditorul statutar atrage atenţia prin evidențiere, în cadrul unui paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve;

e) o opinie privind întocmirea raportului administratorilor în conformitate cu cerințele legale aplicabile și consecvența acestuia cu situațiile financiare pentru acelaşi exercițiu financiar. De asemenea, auditorii trebui să declare dacă, pe baza cunoaşterii și a înțelegerii dobândite în cursul auditului cu privire la entitate și la mediul acesteia, au identificat informații eronate semnificative prezentate în raportul administratorilor, indicând natura acestor informații eronate.

Aceleaşi reguli se aplică și pentru auditarea situațiilor financiare anuale individuale ale entităților cuprinse în consolidare.

Raportul de audit se semnează și se datează de către auditorul statutar. Atunci când auditul statutar este efectuat de o firmă de audit, raportul de audit poartă semnătura cel puțin a auditorului/auditorilor statutar(i) care a(u) efectuat auditul în numele firmei de audit.

Situațiile financiare anuale ale entităților mici și microentităților se verifică de către comisia de cenzori, potrivit legislația aplicabilă (în speță Legea societăților comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare).

7.5. Aprobarea, semnarea şi publicarea situaţiilor financiare anuale[1]

Situaţiile financiare anuale se întocmesc şi se publică, potrivit legii, în moneda naţională.

Aceste raportări sunt semnate de persoanele în drept, cuprinzând:

- numele şi prenumele persoanei care le-a întocmit, înscrise în clar;

---

[1] ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările şi completările ulterioare, Capitolul 9 "Aprobarea, semnarea şi publicarea situaţiilor financiare anuale"

- calitatea acesteia (director economic, contabil-şef sau altă persoană desemnată prin decizie scrisă de administrator, persoană autorizată potrivit legii, membră a Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România);
- numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

Situaţiile financiare anuale sunt supuse aprobării adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, potrivit legislaţiei în vigoare, pe baza raportului administratorilor pentru exerciţiul financiar în cauză şi a raportului de audit semnat de persoana responsabilă sau a raportului cenzorilor, după caz.

Situațiile financiare anuale aprobate corespunzător și raportul administratorilor, împreună cu opinia auditorului statutar sau a firmei de audit, respectiv raportul cenzorilor, după caz, se publică în conformitate cu legislația în vigoare.

La cerere, trebuie să fie posibilă obținerea unor copii ale situațiilor financiare la un prețul care nu poate depăși costul său administrativ.

Ori de câte ori situaţiile financiare anuale şi raportul administratorilor se publică în întregime, acestea trebuie să fie reproduse în forma şi conţinutul pe baza cărora auditorii statutari sau firma de audit, şi-au formulat opinia. Acestea trebuie să fie însoţite de textul complet al raportului de audit.

Dacă situaţiile financiare anuale nu se publică în întregime, trebuie să se menţioneze faptul că versiunea publicată este o formă prescurtată şi trebuie să se facă trimitere la oficiul registrului comerţului la care au fost depuse situaţiile financiare anuale. În cazul în care situaţiile financiare anuale nu au fost încă depuse, acest lucru trebuie prezentat. Raportul de audit nu se publică, dar se menţionează dacă a fost exprimată o opinie de audit fără rezerve, cu rezerve sau contrară, sau dacă auditorul statutar sau firma de audit nu a fost în măsură să exprime o opinie de audit. De asemenea, se menţionează dacă raportul de audit face referire la aspecte asupra cărora auditorul statutar sau firma de audit au atras atenţia prin evidenţiere, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve.

Membrii organelor de administrație, de conducere și de supraveghere ale unei entități, care acționează în limitele competențelor conferite de legislația națională, au responsabilitatea colectivă de a asigura faptul că situaţiile financiare anuale individuale și raportul administratorilor sunt întocmite și se publică în conformitate cu cerințele Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

PLANUL CONTABIL GENERAL
(O.m.f.p. nr. 1.802/29.12.2014_valabil 2018)

CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI, PROVIZIOANE, ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE

10. CAPITAL ŞI REZERVE
   101. Capital[1]
      1011. Capital subscris nevărsat
      1012. Capital subscris vărsat
      1015. Patrimoniul regiei
      1016. Patrimoniul public[2]
      1017. Patrimoniul privat[3]
      1018 Patrimoniul institutelor naţionale de cercetare-dezvoltare
   103. Alte elemente de capitaluri proprii
      1031. Beneficii acordate angajaţilor sub forma instrumentelor de capitaluri proprii
      1033. Diferenţe de curs valutar în relaţie cu investiţia netă într-o entitate străină[4]
      1038. Diferenţe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării şi alte elemente de capitaluri proprii[5]
   104. Prime de capital
      1041. Prime de emisiune
      1042. Prime de fuziune/divizare
      1043. Prime de aport
      1044. Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni
   105. Rezerve din reevaluare
   106. Rezerve
      1061. Rezerve legale
      1063. Rezerve statutare sau contractuale
      1068. Alte rezerve
   107. Diferenţe de curs valutar din conversie[6]
   108. Interese care nu controlează[7]
      1081. Interese care nu controlează - rezultatul exerciţiului financiar
      1082. Interese care nu controlează - alte capitaluri proprii
   109. Acţiuni proprii
      1091. Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt
      1092. Acţiuni proprii deţinute pe termen lung
      1095 Acţiuni proprii reprezentând titluri deţinute de societatea absorbită la societatea absorbantă
11. REZULTATUL REPORTAT
   117. Rezultatul reportat
      1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită
      1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puţin IAS 29[8]
      1173. Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile
      1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile
      1175. Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare
      1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene
12. REZULTATUL EXERCIŢIULUI FINANCIAR
   121. Profit sau pierdere
   129. Repartizarea profitului

---

[1] În funcţie de forma juridică a entităţii se înscrie: capital social, patrimoniul regiei etc.
[2] Acest cont mai apare doar la entităţile care nu au finalizat procedurile legale de transfer al bunurilor de natura patrimoniului public.
[3] Acest cont apare doar la entităţile care deţin, potrivit legii, bunuri de natura patrimoniului privat.
[4] Acest cont apare numai în situaţiile financiare anuale consolidate.
[5] Acest cont mai apare doar la entităţile care nu au finalizat procedurile legale de transfer al bunurilor de natura patrimoniului public.
[6] Acest cont apare numai în situaţiile financiare anuale consolidate.
[7] Acest cont apare numai în situaţiile financiare anuale consolidate.
[8] Acest cont apare doar la entităţile care au aplicat Reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 94/2001 şi până la închiderea soldului acestui cont.

14. CÂŞTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII
   141. Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
      1411. Câştiguri legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii
      1412. Câştiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii
   149. Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
      1491. Pierderi rezultate din vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii
      1495. Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deţinute
      1498. Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii
15. PROVIZIOANE
   151. Provizioane
      1511. Provizioane pentru litigii
      1512. Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor
      1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea
      1514. Provizioane pentru restructurare
      1515. Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare
      1516. Provizioane pentru impozite
      1517. Provizioane pentru terminarea contractului de muncă
      1518. Alte provizioane
16. ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE
   161. Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
      1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat
      1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de bănci
      1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat
      1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
   162. Credite bancare pe termen lung
      1621. Credite bancare pe termen lung
      1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenţă
      1623. Credite externe guvernamentale
      1624. Credite bancare externe garantate de stat
      1625. Credite bancare externe garantate de bănci
      1626. Credite de la trezoreria statului
      1627. Credite bancare interne garantate de stat
   166. Datorii care privesc imobilizările financiare
      1661. Datorii faţă de entităţile afiliate
      1663. Datorii faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun
   167. Alte împrumuturi şi datorii asimilate
   168. Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
      1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni
      1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung
      1685. Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate
      1686. Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun
      1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate
   169. Prime privind rambursarea obligaţiunilor şi a altor datorii
      1691. Prime privind rambursarea obligaţiunilor
      1692. Prime privind rambursarea altor datorii

CLASA 2 - CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE
   201. Cheltuieli de constituire
   203. Cheltuieli de dezvoltare
   205. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare
   206. Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale
   207. Fond comercial
      2071. Fond comercial pozitiv[1]
      2075. Fond comercial negativ
   208. Alte imobilizări necorporale
21. IMOBILIZĂRI CORPORALE
   211. Terenuri şi amenajări de terenuri
      2111. Terenuri
      2112. Amenajări de terenuri
   212. Construcţii
   213. Instalaţii tehnice şi mijloace de transport
      2131. Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)

[1] Acest cont apare, de regulă, în situaţiile financiare anuale consolidate.

2132. Aparate și instalații de măsurare, control și reglare
2133. Mijloace de transport
214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale
215. Investiții imobiliare
216. Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
217. Active biologice productive

22. IMOBILIZĂRI CORPORALE ÎN CURS DE APROVIZIONARE
223. Instalații tehnice și mijloace de transport în curs de aprovizionare
224. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale în curs de aprovizionare
227. Active biologice productive în curs de aprovizionare

23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS
231. Imobilizări corporale în curs de execuție
235. Investiții imobiliare în curs de execuție

26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE
261. Acțiuni deținute la entitățile afiliate
262. Acțiuni deținute la entități asociate
263. Acțiuni deținute la entități controlate în comun
264. Titluri puse în echivalență[1]
265. Alte titluri imobilizate
266. Certificate verzi amânate
267. Creanțe imobilizate
2671. Sume de încasat de la entitățile afiliate
2672. Dobânda aferentă sumelor de încasat de la entitățile afiliate
2673. Creanțe față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun
2674. Dobânda aferentă creanțelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun
2675. Împrumuturi acordate pe termen lung
2676. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung
2677 Obligațiuni achiziționate cu ocazia emisiunilor efectuate de terți
2678. Alte creanțe imobilizate
2679. Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate
269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
2691. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate
2692. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități asociate

28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE
280. Amortizări privind imobilizările necorporale
2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare
2806. Amortizarea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
2807. Amortizarea fondului comercial[2]
2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale
281. Amortizări privind imobilizările corporale
2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri
2812. Amortizarea construcțiilor
2813. Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport
2814. Amortizarea altor imobilizări corporale
2815. Amortizarea investițiilor imobiliare
2816. Amortizarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
2817. Amortizarea activelor biologice productive

29. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR
290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
2903. Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare
2905. Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare
2906. Ajustări pentru deprecierea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
2908. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale
291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale
2911. Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri
2912. Ajustări pentru deprecierea construcțiilor
2913. Ajustări pentru deprecierea instalațiilor și mijloacelor de transport
2914. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale
2915. Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare

[1] Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.
[2] Acest cont apare, de regulă, în situațiile financiare anuale consolidate.

2916. Ajustări pentru deprecierea activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale
2917. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice productive
293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie
2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuţie
2935. Ajustări pentru deprecierea investiţiilor imobiliare în curs de execuţie
296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate
2962. Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun
2963. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate
2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor de încasat de la entităţile afiliate
2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanţelor faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun
2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung
2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanţe imobilizate

CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

30. STOCURI DE MATERII PRIME ŞI MATERIALE
301. Materii prime
302. Materiale consumabile
3021. Materiale auxiliare
3022. Combustibili
3023. Materiale pentru ambalat
3024. Piese de schimb
3025. Seminţe şi materiale de plantat
3026. Furaje
3028. Alte materiale consumabile
303. Materiale de natura obiectelor de inventar
308. Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale
32. STOCURI ÎN CURS DE APROVIZIONARE
321. Materii prime în curs de aprovizionare
322. Materiale consumabile în curs de aprovizionare
323. Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare
326. Active biologice de natura stocurilor în curs de aprovizionare
327. Mărfuri în curs de aprovizionare
328. Ambalaje în curs de aprovizionare
33. PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE
331. Produse în curs de execuţie
332. Servicii în curs de execuţie
34. PRODUSE
341. Semifabricate
345. Produse finite
346. Produse reziduale
347. Produse agricole
348. Diferenţe de preţ la produse
35. STOCURI AFLATE LA TERŢI
351. Materii şi materiale aflate la terţi
354. Produse aflate la terţi
356. Active biologice de natura stocurilor aflate la terţi
357. Mărfuri aflate la terţi
358. Ambalaje aflate la terţi
36. ACTIVE BIOLOGICE DE NATURA STOCURILOR
361. Active biologice de natura stocurilor
368. Diferenţe de preţ la active biologice de natura stocurilor
37. MĂRFURI
371. Mărfuri
378. Diferenţe de preţ la mărfuri
38. AMBALAJE
381. Ambalaje
388. Diferenţe de preţ la ambalaje
39. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE
391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime
392. Ajustări pentru deprecierea materialelor
3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile
3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
393. Ajustări pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie
394. Ajustări pentru deprecierea produselor
3941. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor
3945. Ajustări pentru deprecierea produselor finite
3946. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale
3947. Ajustări pentru deprecierea produselor agricole
395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi
3951. Ajustări pentru deprecierea materiilor şi materialelor aflate la terţi
3952. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terţi

- 3953. Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terţi
- 3954. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terţi
- 3955. Ajustări pentru deprecierea produselor agricole aflate la terţi
- 3956. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor aflate la terţi
- 3957. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terţi
- 3958. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terţi

396. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor
397. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor
398. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor

CLASA 4 - CONTURI DE TERŢI

40. FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE
401. Furnizori
403. Efecte de plătit
404. Furnizori de imobilizări
405. Efecte de plătit pentru imobilizări
408. Furnizori - facturi nesosite
409. Furnizori - debitori
- 4091. Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor
- 4092. Furnizori - debitori pentru prestări de servicii
- 4093. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale
- 4094. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale

41. CLIENŢI ŞI CONTURI ASIMILATE
411. Clienţi
- 4111. Clienţi
- 4118. Clienţi incerţi sau în litigiu

413. Efecte de primit de la clienţi
418. Clienţi - facturi de întocmit
419. Clienţi - creditori

42. PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE
421. Personal - salarii datorate
423. Personal - ajutoare materiale datorate
424. Prime reprezentând participarea personalului la profit[1]
425. Avansuri acordate personalului
426. Drepturi de personal neridicate
427. Reţineri din salarii datorate terţilor
428. Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul
- 4281. Alte datorii în legătură cu personalul
- 4282. Alte creanţe în legătură cu personalul

43. ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECŢIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE
431. Asigurări sociale
- 4311. Contribuţia unităţii la asigurările sociale
- 4312. Contribuţia personalului la asigurările sociale
- 4313. Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
- 4314. Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate
- 4315. Contribuţia de asigurări sociale
- 4316. Contribuţia de asigurări sociale de sănătate
- 4318. Alte contribuţii pentru asigurările sociale de sănătate[1]

436. Contribuţia asiguratorie pentru muncă
437. Ajutor de şomaj
- 4371. Contribuţia unităţii la fondul de şomaj
- 4372. Contribuţia personalului la fondul de şomaj

438. Alte datorii şi creanţe sociale
- 4381. Alte datorii sociale
- 4382. Alte creanţe sociale

44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE
441. Impozitul pe profit/venit
- 4411. Impozitul pe profit
- 4418. Impozitul pe venit[2]

442. Taxa pe valoarea adăugată
- 4423. TVA de plată
- 4424. TVA de recuperat
- 4426. TVA deductibilă
- 4427. TVA colectată
- 4428. TVA neexigibilă

444. Impozitul pe venituri de natura salariilor
445. Subvenţii
- 4451. Subvenţii guvernamentale
- 4452. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii
- 4458. Alte sume primite cu caracter de subvenţii

446. Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
447. Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate
448. Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
- 4481. Alte datorii faţă de bugetul statului
- 4482. Alte creanţe privind bugetul statului

45. GRUP ŞI ACŢIONARI/ASOCIAŢI
451. Decontări între entităţile afiliate
- 4511. Decontări între entităţile afiliate

---

[1] Se utilizează atunci când există bază legală pentru acordarea acestora.

[2] Se utilizează pentru evidenţierea impozitului pe venitul microîntreprinderilor, definite conform legii.

4518. Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate
453. Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun
4531. Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate
4538. Dobânzi aferente decontărilor cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun
455. Sume datorate acționarilor/asociaților
4551. Acționari/asociați - conturi curente
4558. Acționari/asociați - dobânzi la conturi curente
456. Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul
457. Dividende de plată
458. Decontări din operațiuni în participație
4581. Decontări din operațiuni în participație - pasiv
4582. Decontări din operațiuni în participație - activ

46. DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI
461. Debitori diverși
462. Creditori diverși
466. Decontări din operațiuni de fiducie
4661. Datorii din operațiuni de fiducie
4662. Creanțe din operațiuni de fiducie

47. CONTURI DE SUBVENȚII, REGULARIZARE ȘI ASIMILATE
471. Cheltuieli înregistrate în avans
472. Venituri înregistrate în avans
473. Decontări din operații în curs de clarificare
475. Subvenții pentru investiții
4751. Subvenții guvernamentale pentru investiții
4752. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții
4753. Donații pentru investiții
4754. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor
4758. Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții
478 Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți

48. DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂȚII
481. Decontări între unitate și subunități
482. Decontări între subunități

49. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR
491. Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți
495. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații
496. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși

CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE

50. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT
501. Acțiuni deținute la entitățile afiliate
505. Obligațiuni emise și răscumpărate
506. Obligațiuni
507. Certificate verzi primite
508. Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate
5081. Alte titluri de plasament
5088. Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament
509. Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt
5091. Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate
5092. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt

51. CONTURI LA BĂNCI
511. Valori de încasat
5112. Cecuri de încasat
5113. Efecte de încasat
5114. Efecte remise spre scontare
512. Conturi curente la bănci
5121. Conturi la bănci în lei
5124. Conturi la bănci în valută
5125. Sume în curs de decontare
5126 Conturi la bănci în lei - TVA defalcat [1]
5127 Conturi la bănci în valută - TVA defalcat[2]
518. Dobânzi
5186. Dobânzi de plătit
5187. Dobânzi de încasat
519. Credite bancare pe termen scurt
5191. Credite bancare pe termen scurt
5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență
5193. Credite externe guvernamentale
5194. Credite externe garantate de stat
5195. Credite externe garantate de bănci
5196. Credite de la Trezoreria Statului
5197. Credite interne garantate de stat
5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

---

[1] Introduse prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.827/30.10.2017 privind completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 873/7.11.2017

[2] Aceste conturi se utilizează pentru înregistrarea operațiunilor prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 23/2017 privind plata defalcată a TVA, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 706 din 31 august 2017

53. CASA
531. Casa
5311. Casa în lei
5314. Casa în valută
532. Alte valori
5321. Timbre fiscale şi poştale
5322. Bilete de tratament şi odihnă
5323. Tichete şi bilete de călătorie
5328. Alte valori
54. ACREDITIVE
541. Acreditive
5411. Acreditive în lei
5414. Acreditive în valută 542. Avansuri de trezorerie[1]
58. VIRAMENTE INTERNE
581. Viramente interne
59. AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE
591. Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate
595. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor emise şi răscumpărate
596. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor
598. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate

CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI

60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE
601. Cheltuieli cu materiile prime
602. Cheltuieli cu materialele consumabile
6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
6022. Cheltuieli privind combustibilii
6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
6025. Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat
6026. Cheltuieli privind furajele
6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile
603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
604. Cheltuieli privind materialele nestocate
605. Cheltuieli privind energia şi apa
606. Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor
607. Cheltuieli privind mărfurile
608. Cheltuieli privind ambalajele
609. Reduceri comerciale primite
61. CHELTUIELI CU SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI
611. Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile
612. Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile
613. Cheltuieli cu primele de asigurare
614. Cheltuieli cu studiile şi cercetările
615. Cheltuieli cu pregătirea personalului
62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI
621. Cheltuieli cu colaboratorii
622. Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
623. Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
624. Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal
625. Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
626. Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii
627. Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi
63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE
635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
64. CHELTUIELI CU PERSONALUL
641. Cheltuieli cu salariile personalului
642. Cheltuieli cu avantajele în natură şi tichetele acordate salariaţilor
6421. Cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaţilor
6422. Cheltuieli cu tichetele acordate salariaţilor
643. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii
644. Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit
645. Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
6451. Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale
6452. Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
6453. Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
6455. Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările de viaţă
6456. Cheltuieli privind contribuţia unităţii la fondurile de pensii facultative
6457. Cheltuieli privind contribuţia unităţii la primele de asigurare voluntară de sănătate
6458. Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

[1] În acest cont vor fi evidenţiate şi sumele acordate prin sistemul de carduri.

646. Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă

65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

651. Cheltuieli din operațiuni de fiducie

6511. Cheltuieli ocazionate de constituirea fiduciei

6512. Cheltuieli din derularea operațiunilor de fiducie

6513. Cheltuieli din lichidarea operațiunilor de fiducie

652. Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător

654. Pierderi din creanțe și debitori diverși

655. Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale

658. Alte cheltuieli de exploatare

6581. Despăgubiri, amenzi și penalități

6582. Donații acordate

6583. Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital

6584 Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări

6586. Cheltuieli reprezentând transferuri și contribuții datorate în baza unor acte normative speciale[1]

6587. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare

6588. Alte cheltuieli de exploatare

66. CHELTUIELI FINANCIARE

663. Pierderi din creanțe legate de participații

664. Cheltuieli privind investițiile financiare cedate

6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate

6642. Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate

665. Cheltuieli din diferențe de curs valutar

6651. Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută[2]

6652. Diferențe nefavorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină

666. Cheltuieli privind dobânzile

667. Cheltuieli privind sconturile acordate

668. Alte cheltuieli financiare

68. CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE

681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere

6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor

6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele

6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor

6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante

6817. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial

686. Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru pierdere de valoare

6861. Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor 6863. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

6864. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante

6865. Cheltuieli financiare privind amortizarea diferențelor aferente titlurilor de stat

6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor și a altor datorii

69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE

691. Cheltuieli cu impozitul pe profit

698. Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus[3]

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI

70. CIFRA DE AFACERI NETĂ

701. Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor

7015. Venituri din vânzarea produselor finite

7017. Venituri din vânzarea produselor agricole

7018. Venituri din vânzarea activelor biologice de natura stocurilor

[1] În acest cont se evidențiază cheltuielile reprezentând transferuri și contribuții datorate în baza unor acte normative speciale, altele decât cele prevăzute de Codul fiscal

[2] În acest cont nu se înregistrează diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină.

[3] Se utilizează conform reglementărilor legale.

702. Venituri din vânzarea semifabricatelor
703. Venituri din vânzarea produselor reziduale
704. Venituri din servicii prestate
705. Venituri din studii şi cercetări
706. Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii
707. Venituri din vânzarea mărfurilor
708. Venituri din activități diverse
709. Reduceri comerciale acordate

71. VENITURI AFERENTE COSTULUI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
711. Venituri aferente costurilor stocurilor de produse
712. Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție

72. VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI
721. Venituri din producția de imobilizări necorporale
722. Venituri din producția de imobilizări corporale
725. Venituri din producția de investiții imobiliare

74. VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE
741. Venituri din subvenții de exploatare
7411. Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri[1]
7412. Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime şi materiale
7413. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe
7414. Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului
7415. Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări şi protecție socială
7416. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
7417. Venituri din subvenții de exploatare în caz de calamități şi alte evenimente similare
7418. Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată
7419. Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri

75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
751. Venituri din operațiuni de fiducie
7511. Venituri ocazionate de constituirea fiduciei
7512. Venituri din derularea operațiunilor de fiducie
7513. Venituri din lichidarea operațiunilor de fiducie
754. Venituri din creanțe reactivate şi debitori diverşi
755. Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale
758. Alte venituri din exploatare
7581. Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalități
7582. Venituri din donații primite
7583. Venituri din vânzarea activelor şi alte operațiuni de capital
7584. Venituri din subvenții pentru investiții
7586 Venituri reprezentând transferuri cuvenite în baza unor acte normative speciale[2]
7588. Alte venituri din exploatare

76. VENITURI FINANCIARE
761. Venituri din imobilizări financiare
7611. Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate
7612. Venituri din acțiuni deținute la entități asociate
7613. Venituri din acțiuni deținute la entități controlate în comun
7615. Venituri din alte imobilizări financiare
762. Venituri din investiții financiare pe termen scurt
764. Venituri din investiții financiare cedate
7641. Venituri din imobilizări financiare cedate
7642. Câştiguri din investiții pe termen scurt cedate
765. Venituri din diferențe de curs valutar
7651. Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută[3]
7652. Diferențe favorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină
766. Venituri din dobânzi
767. Venituri din sconturi obținute
768. Alte venituri financiare

78 VENITURI DIN PROVIZIOANE, AMORTIZĂRI ŞI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE
781. Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare
7812. Venituri din provizioane
7813. Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor

[1] Se ia în calcul la determinarea cifrei de afaceri.
[2] În acest cont se evidențiază veniturile reprezentând transferuri cuvenite în baza unor acte normative speciale, altele decât cele prevăzute de Codul fiscal.
[3] În acest cont nu se înregistrează diferențele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină.

7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
7815. Venituri din fondul comercial negativ
786. Venituri financiare din amortizări și ajustări pentru pierdere de valoare
7863. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
7864. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

CLASA 8 - CONTURI SPECIALE

80. CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI
801. Angajamente acordate
8011. Giruri și garanții acordate
8018. Alte angajamente acordate
802. Angajamente primite
8021. Giruri și garanții primite
8028. Alte angajamente primite
803. Alte conturi în afara bilanțului
8031. Imobilizări corporale luate cu chirie sau în baza altor contracte similare
8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034. Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare
8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință
8036. Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate
8037. Efecte scontate neajunse la scadență
8038. Bunuri primite în administrare, concesiune, cu chirie și alte bunuri similare
8039. Alte valori în afara bilanțului
804. Certificate verzi
805. Dobânzi aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate, neajunse la scadență
8051. Dobânzi de plătit
8052. Dobânzi de încasat[1]
806. Certificate de emisii de gaze cu efect de seră
807. Active contingente
808. Datorii contingente
809. Creanțe preluate prin cesionare
89. BILANȚ
891. Bilanț de deschidere
892. Bilanț de închidere

CLASA 9 - CONTURI DE GESTIUNE[2]

90. DECONTĂRI INTERNE
901. Decontări interne privind cheltuielile
902. Decontări interne privind producția obținută
903. Decontări interne privind diferențele de preț
92. CONTURI DE CALCULAȚIE
921. Cheltuielile activității de bază
922. Cheltuielile activităților auxiliare
923. Cheltuieli indirecte de producție
924. Cheltuieli generale de administrație
925. Cheltuieli de desfacere
93. COSTUL PRODUCȚIEI
931. Costul producției obținute
933. Costul producției în curs de execuție

---

[1] Acest cont se folosește de către entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing.
[2] Pentru organizarea contabilității de gestiune, folosirea conturilor din această clasă este opțională.

BIBLIOGRAFIE

1) Academia Română, Institutul de lingvistică "Iorgu Iordan", *Dicționarul explicativ al limbii române,* Ediția a II-a, Ed. Univers enciclopedic, București, 1996
2) Afrăsinei, M.-B., *Contabilitatea și fiscalitatea societăților offshore*, Ed. C. H. Beck, București, 2016
3) Andone, I., Georgescu, I., Toma, C., Solomon, D.-C., *Metodologia și etica cercetării științifice în contabilitate și sisteme informaționale*, Ed. Tehnopress, Iași, 2013
4) Andone, I., Georgescu, I. Toma, C., *Cercetare avansată în contabilitate*, Ed. Wolters Kluwer România, București, 2010
5) Berheci, M., *Valorificarea raportărilor financiare. Sinteze contabile: Teorie, Analize, Studii de caz,* Ed. CECCAR, București, 2010
6) Bețianu, L., *Calitate totală în contabilitate mediului*, Ed. Universității "Alexandru Ioan Cuza", Iași, 2008
7) Budugan, D., *Contabilitate de gestiune,* Ed. PRO JUVENTUTE, Focșani, 1998
8) Budugan, D., Georgescu, I., Păvăloaia, L., *Bazele contabilității. Cadrul conceptual și aplicații,* Ed. Universității "Alexandru Ioan Cuza" Iași, 2013
9) Budugan, D., Georgescu, I., Berheci, I., Bețianu, L., *Contabilitate de gestiune*, Ed. CECCAR, București, 2007
10) Burlaud, A., coord. și colectiv, *Comptabilité et Droit comptable, L'intelligence des comptes et leur cadre légal*, Gualino éditeur, Paris 1998
11) Carp, M., *Impactul politicii de finanțare asupra dezvoltării durabile a întreprinderii. O abordare financiar-contabilă,* Ed. Universității "Alexandru Ioan Cuza" Iași, 2013
12) Carp, M., *Studiu empiric privind influența calității informației financiare asupra valorii companiilor cotate*, în Revista "Audit financiar" nr. 1/2016
13) Carp, M., Georgescu, I.E., *The Influence of the Non-Financial Features on the Earnings Management Process: The Case of the BSE Listed Companies*, Journal of Eastern Europe Research in Business and Economics, Vol. 2016 (2016), Article ID 386814, DOI: 10.5171/2016.386814
14) Casimir, J.-P., Caspar, B., Cozian, M., *Comptabilité générale de l'entreprise*, Deuxième édition, Ed. Litec, Paris, 1990
15) Claveranne, J-P., Darne, J., *Comptabilité et entreprise, Comptabilité générale, Bases et approfondissement*, quatrième édition, Ed. Economica, Paris, 1991
16) Colasse, B., *Fundamentele contabilității,* Ed. TipoMoldova, Iași, 2009 (traducere de Neculai Tabără)
17) Colasse, B., *Analiza financiară a întreprinderii,* Ed. TipoMoldova, Iași, 2009 (traducere de Neculai Tabără)
18) Dobrotă, N., coordonator și colectiv, *A.B.C.-ul economiei de piață moderne - concepte, mecanisme, aplicații practice -*, Casa de editură și presă "Viață românească", București, 1991
19) Dumbravă, P., Pop, A., *Contabilitatea de gestiune în comerț și turism*, Ed. Intelcredo, Deva, 1995
20) Dumitrean, E., *Bilanț contabil,* Ed. A 92, Iași, 1996
21) Dumitrean, E., *Contabilitate financiară*, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2008

22) Dumitrean, E., Toma, C., Berheci, I., Macovei, C.I., Berheci, M., *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate. IAS 40 "Investiții imobiliare"*, Ed. CECCAR, București, 2004
23) Dumitrean, E., Scorțescu, Gh., Toma, C., Berheci, I., Mardiros, D.-N., *Contabilitate financiară I*, Vol. I, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2002
24) Dumitrean, E., Toma, C., Scorțescu, Gh., Berheci, I., Mardiros, D.-N., *Contabilitate financiară I*, Vol. II, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2002
25) Dumitrean, E., Toma, C., Chersan, C.-I., Mardiros, D.-N., Berheci, M., Haliga, I., Huian, C.-M., Apostol, C., Dicu, R.-M., *Contabilitate financiară – teste grilă*, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2010
26) Feleagă, N., *Sisteme contabile comparate*, Ed. Economică, București, 1995
27) Feleagă, N., și colectiv, *Contabilitate aprofundată*, Ed. Economică, București, 1996
28) Feleagă, N., Ionașcu, I., *Contabilitate financiară,* vol. I-III, Ed. Economică, București, 1993
29) Feleagă, N., Ionașcu, I., *Tratat de contabilitate financiară,* vol. I și II, Ed. Economică, București, 1998
30) Florea, I., Florea, R., *Controlul economico-financiar*, Ed. CECCAR, București, 2000
31) Georgescu, I., *Elemente de contabilitate aplicate în societățile comerciale și instituțiile publice*, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2004
32) Georgescu, I., *Contabilitatea întreprinderii. Exerciții și aplicații*, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2001
33) Georgescu, I., Istrate, C., Huian, C., *Impactul reorganizării societăților comerciale asupra calității informației contabile*, Ed. Universității "Alexandru Ioan Cuza", Iași, 2009
34) Georgescu, I., Bețianu, L., *Calitate în contabilitatea instituțiilor publice*, Ed. Universității "Alexandru Ioan Cuza", Iași, 2007
35) Georgescu, I., Macovei, I.C., Berheci, M., *Contabilitatea firmei*, Ed. Junimea, Iași, 2003
36) Grosu, M., (coordonator), Apostol, C., Chersan, C.-I., Dicu, R.-M., Dumitrean, E., Dumitrean, I., Haliga, I., Huian, M.-C., Mardiros, D.-N., Toma C., *Contabilitate financiară intermediară. Teorie, aplicații și teste grilă,* Ed. Sedcom Libris, Iași, 2013
37) Horomnea, E., *Dimensiuni științifice, sociale și spirituale în contabilitate. Geneză. Doctrină. Normalizare. Decizii,* Ed. TipoMoldova, Iași, 2010
38) Horomnea, E., *Audit financiar, Concepte. Standarde. Norme,* Ed. Alfa, Iași, 2010
39) Horomnea, E., *Fundamentele științifice ale contabilității. Doctrină. Concepte. Lexicon,* Ed. TipoMoldova, Iași, 2008
40) Horomnea, E., *Bazele contabilității. Concepte, aplicații, lexicon*, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2003
41) Horomnea, E., *Tratat de contabilitate. Teorii, concepte, principii, standarde, aplicații*, Vol. II-lea, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2003
42) Horomnea, E., *Tratat de contabilitate. Teorii, concepte, principii, standarde, aplicații*, Vol. I, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2001
43) Horomnea, E., Tabără, N., Budugan, D., Georgescu, I., Bețianu, L., Dicu, R., *Introducere în contabilitate. Concepte și aplicații*, Ed. TipoMoldova, Iași, 2010
44) Horomnea, E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, L., Rusu, A., *Introducere în contabilitate. Concepte și aplicații*, Ediția a V-a, revăzută și completată, Ed. TipoMoldova, Iași, 2017
45) Horomnea, E., Budugan, D., Georgesu, I., Istrate, C., Păvăloaia, L., Rusu, A., *Introducere în contabilitate. Concepte și aplicații*, Ediția a IV-a, revăzută și completată, Ed. TipoMoldova, Iași, 2015
46) Horomnea, E., Tabără, N., Budugan, D., Georgesu, I., Bețianu, L., *Bazele contabilității*, , Ed. Sedcom Libris, Iași, 2005
47) Huian, M. C., *Contabilitatea activelor și datoriilor financiare la societățile comerciale*, Editura Universității "Alexandru Ioan Cuza" Iași, 2013

48) Huian, C. M., *Instrumente financiare: tratamente şi opţiuni contabile*, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2008
49) Istrate, C., *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili! Cum să transformi balanţa şi bilanţul în instrumente prietenoase*, Ed. Evrika Publishing, Bucureşti, 2016
50) Istrate, C., *Contabilitate şi raportări financiare individuale şi consolidate*, Ed. Polirom, Iaşi, 2016
51) Istrate, C., *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili!*, Ed. Universul juridic, Bucureşti, 2009
52) Istrate, C., *Fiscalitate şi contabilitate în cadrul firmei*, Ed. Polirom, Iaşi, 1999
53) Istrate, C., *Introducere în contabilitate*, Ed. Polirom, Iaşi, 2002
54) Langot, J., *Comptabilité Anglo-saxonne, Normes, Mécanismes et Documents Financiers*, 2e édition, Ed. Economica, Paris, 1995
55) Mardiros, D.-N., *Previziuni economico-financiare realizate prin modelarea datelor din bilanţ şi contul de profit şi pierdere*, Ed. Universităţii "Alexandru Ioan Cuza", Iaşi, 2008
56) Matiş, D., Pop, A., *Contabilitate financiară*, Ediţia a III-a, Ed. Casa Cărţii de Ştiinţă, Cluj-Napoca, 2010
57) Mironiuc, M., *Fundamentele ştiinţifice ale gestiunii financiar-contabile a întreprinderii*, Ed. Universităţii "Alexandru Ioan Cuza" Iaşi, 2009
58) Mironiuc, M., *Analiză economico-financiară. Elemente teoretico-metodologice şi aplicaţii*, Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2006
59) Munteanu, V., Munteanu, M., Zuca, Şt., *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Volumele 1 şi 2, Ed. Sylvi, Bucureşti, 2001
60) Naciri, A., *Une analyse comparative des systèmes de normalisation français et américain*, în Revue française de comptabilité, nr. 171, sept. 1986
61) Negruţiu, M., Dumitrana, M., Bîrsan, L.L., *Contabilitatea în comerţ şi turism*, Ed. Maxim, Bucureşti, 1998
62) Paraschivescu, M.D., Păvăloaia, W., Cojocaru, C., Toma, C., Ţugui, Al, Istrate, C., *Contabilitate şi elemente de analiză financiară*, Ed. NEURON, Focşani, 1994
63) Paraschivescu, M.D., Păvăloaia, W., Toma C., *Contabilitate şi modele de analiză economică*, Ed. Fundaţia Academică "Gh. Zane", Iaşi, 1993
64) Pântea, I. P., *Managementul contabilităţii româneşti*, vol. 1 şi 2, Ed. Intelcredo, Deva, 1998
65) Pântea, I.P., Bodea, Gh., *Contabilitatea financiară românească conformă cu directivele europene*, Ed. Intelcredo, Deva, 2006
66) Pântea, I.P., Bodea, Gh., *Contabilitatea financiară 2011*, Ed. Intelcredo, Deva, 2010
67) Pasqualini, F., *Le principe d'image fidèle en droit comptable*, Ed. Litec, Paris, 1992
68) Petrescu, S., *Evaluarea economică şi financiară a întreprinderii. Concepte-metode-procedee*, Ed. Tehnopress, Iaşi, 2012
69) Petrescu, S., *Analiză şi diagnostic financiar-contabil. Ghid teoretico-aplicativ*, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2006
70) Petrescu, S., *Diagnostic economico-financiar. Metodologie. Studii de caz*, Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2004
71) Pop, A., *Contabilitatea financiară românească armonizată cu directivele contabile europene şi Standardele Internaţionale de Contabilitate*, Ed. Intelcredo, Deva, 2002
72) Regnard, J.-F., *Lire un bilan c'est simple*, 2e edition, Éditions, CASTEILLA, Montigny le Bretonneux, 1996
73) Richard, J., Bensadon, D., Collette, Ch., *Comptabilité financière. IFRS versus normes françaises*, 10e édition, Ed. Dunod, Paris, 2014
74) Ristea, M., *Bilanţul în gestiunea patrimoniului*, Ed. Academiei Republicii Socialiste România, Bucureşti, 1989
75) Ristea, M., *Contabilitatea între fiscal şi gestionar*, Ed. "Tribuna Economică", Bucureşti, 1998

76) Ristea, M., *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. 1, Ed. Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România, Bucureşti, 1995
77) Ristea, M., coordonator şi colectiv, *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Ed. Universitară, Bucureşti, 2005
78) Ristea, M., *Noul sistem contabil al agenţilor economici din România*, Ed. CECCAR, Bucureşti, 1993
79) Ristea, M., *Noul sistem contabil din România,* Ed. CARTIMEX, Bucureşti, 1994
80) Ristea, M., Dumitru, C.G., Ioanăş, C., Irimescu, A., *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. 1 şi 2, Ed. Universitară, Bucureşti, 2009
81) Robu, I.-B., *Riscul de fraudă în auditul financiar*, Ed. Economică, Bucureşti, 2014
82) Rousse, F., *Normalisation comptable, Principes et pratiques*, Collection Méthodologie, Ed. Ministère de la Coopération et du Développement, Paris, 1989
83) Scorţescu, Gh., *Contabilitatea cheltuielilor agenţilor economici*, Ediţia a II-a (revăzută şi completată), Ed. "Dosoftei", Iaşi, 1996
84) Scorţescu, Gh., Scorţescu, F., Mardiros, D.-N., *Elemente de contabilitate publică*, Ed. "Dosoftei", Iaşi, 2003
85) Scorţescu, Gh., Mardiros, D.-N., Scorţescu, F.-I., *Asocieri fără şi cu personalitate juridică*, Ed. "Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, 2005
86) Scorţescu, Gh., Toma, C., Mardiros, D. N., Haliga, I., *Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea Standardelor Internaţionale de Contabilitate, IAS 41 "Agricultura"*, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2004
87) Scorţescu, F. I., *Consolidarea conturilor grupurilor financiare*, Ed. "Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, 2008
88) Staicu, C., *Contabilitate financiară armonizată cu directivele europene*, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2002
89) Staicu, C., Sandu, M., Ionescu, I., *Contabilitate financiară: abordare în context european şi internaţional*, Vol. I *şi* II, Ed. Universitaria, Craiova, 2009
90) Tabără, N., *Control de gestiune,* Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2009
91) Tabără, N., *Contabilitate naţională. Concepte. Sisteme. Modele,* Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2008
92) Tabără, N., *Contabilitatea Naţională a României,* Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2005
93) Tabără, N., *Modernizarea contabilităţii şi controlului de gestiune,* Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2006
94) Tabără, N., *Contabilitate şi control de gestiune. Studii şi cercetări,* Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2004
95) Tabără, N., Briciu, S., *Actualităţi şi perspective în contabilitate şi control de gestiune*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2012
96) Tabără, N., Horomnea, E., Mircea, M.-C., *Contabilitate internaţională*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2009
97) Tabără, N., Horomnea, E., Toma, C., *Conturile anuale în procesul decizional –Elemente de contabilitate, analiză financiară şi evaluarea performanţelor întreprinderii* – Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2001
98) Tabără, N., Horomnea, E., TOMA, C., *Analiza contabil – financiară – Teorii, concepte, metode şi tehnici de valorificare a informaţiei contabil – financiare în procesul decizional* – Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2001
99) Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediţia a II-a, revizuită şi adăugită – 2016, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2016
100) Toma, C., *Managementul contabilităţii financiare*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2012
101) Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2011
102) Toma, C., *Contabilitatea exportului şi importului de mărfuri*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2013
103) Toma, C., *Conturile anuale şi imaginea fidelă în contabilitatea românească – probleme contabile actuale, concepte, analiză şi audit -* , Ed. Junimea, Iaşi, 20011

104) Toma, C., *Rolul auditului financiar în creşterea calității informațiilor financiare*, în Revista "Audit financiar" nr. 11/2012
105) Toma, C., *L'image fidèle dans la comptabilité*, în "Comunication", Le premier congres international des I.A.E. Roumains, Management & Culture, 27 et 28 juin 1997, Craiova, Roumanie
106) Toma, C., Dumitrean, E., Haliga, I., *Contabilitate financiară*, Ed. Universității "Alexandru Ioan Cuza", Iaşi, 2012
107) Viandier, A., Lauzainghein, Ch. de, *Droit comptable*, 2[e] édition, Ed. Précis Dalloz, Paris, 1993
108) Voica, V., *Contabilitatea financiară a agenților economici*, Ed. C.M.C.F.P.P., Bucureşti, 1996
109) ∴ Codul comercial al României, publicat în Monitorul Oficial din 10.05.1887, cu modificările şi completările ulterioare
110) ∴ IASB, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară*[R], *Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2015/2013*, Partea A Cadrul general conceptual şi dispoziții, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2015/2013
111) ∴ IASB, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară*[R], *Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2015/2013*, Partea B Documente care însoțesc Standardele, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2015/2013
112) ∴ Le petit Larousse en couleurs, Ed. Larousse, Paris, 1995
113) ∴ Dicționar enciclopedic, vol. III, Ed. Enciclopedică, Bucureşti, 1999
114) ∴ Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454/18.06.2008, modificată şi completată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 37/13.04.2011 pentru modificarea şi completarea Legii contabilității nr. 82/1991 şi pentru modificarea altor acte normative incidente, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 285/22.04.2011, modificată şi completată prin Legea nr. 187/2012 pentru punerea în aplicare a Legii nr. 286/2009 privind Codul penal publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 757/12.11.2012, modificată şi completată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 79/10.12.2014 pentru modificarea şi completarea Legii contabilității nr. 82/1991 publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 902/11.12.2014, modificată şi completată prin Legea nr. 121/29.05.2015 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 79/2014 pentru modificarea şi completarea Legii contabilității nr. 82/1991, publicată în în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 382/2.06.2015
115) ∴ Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 1066 din 17 noiembrie 2004, cu modificările şi completările ulterioare
116) ∴ Legea nr. 263/16.12.2010 privind sistemul unitar de pensii publice, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 852/20.12.2010, cu modificările şi completările ulterioare
117) ∴ Legea nr. 3/3.01.2018 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe 2018, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 5/3.01.2018
118) ∴ Legea nr. 227/8.09.2015 privind Codul fiscal (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688/10.09.2015), modificată şi completată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/27.10.2015 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal şi a Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 817/3.11.2015), modificată şi completată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 57/9.12.2015 privind salarizarea personalului plătit din fonduri publice în anul 2016, prorogarea unor termene, precum şi unele măsuri fiscal-bugetare, (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 923/11.12.2015)
119) ∴ Legea nr. 287/2009 privind noul Cod Civil, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 505/15.07.2011, cu modificările şi completările ulterioare

120) ∴ Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 158/17.11.2005 privind concediile şi indemnizaţiile de asigurări sociale de sănătate, publicată în Monitorul Oficial al României, nr. 1.074 din 29.11.2005, cu modificările şi completările ulterioare

121) ∴ Hotărârea Guvernului nr. 276/2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe a fost publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 313/ 30. 05.2013

122) ∴ Hotărârea Guvernului nr. 2.185/ 30.11.2004 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor art. 5 şi 6 din Ordonanţa Guvernului nr. 15/1996 privind întărirea disciplinei financiar-valutare, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 1.224/ 20.12.2004

123) ∴ *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, modificat şi completat de Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 773/1.07.2015 pentru aprobarea Sistemului de raportare contabilă la 30 iunie 2015 a operatorilor economici şi pentru modificarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 509/9.07.2015, modificat şi completat de Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.198/30.09.2015 pentru modificarea şi completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 759/12.10.2015, modificat şi completat de Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 4.160/31.12.2015 privind modificarea şi completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 21/12.01.2016, modificat şi completat de Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 166/25.01.2017 privind principalele aspecte legate de întocmirea şi depunerea situaţiilor financiare anuale şi a raportărilor anuale ale operatorilor economici la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice, precum şi pentru modificarea şi completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 86/31.01.2017, modificat şi completat de Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 895/16.06.2017 pentru aprobarea Sistemului de raportare contabilă la 30 iunie 2017 a operatorilor economici, precum şi pentru reglementarea unor aspecte contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 463/21.06.2017, modificat şi completat de Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 2.827/30.10.2017 privind completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 873/7.11.2017, modificat şi completat de Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 470/11.01.2018 privind principalele aspecte legate de întocmirea şi depunerea situaţiilor financiare anuale şi a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice, precum şi pentru modificarea şi completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 66/23.01.2018, modificat şi completat de Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.243/5.02.2018 privind completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 120/7.02.2018

124) ∴ Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.826/22.12.2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea şi conducerea contabilităţii de gestiune, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 23/12.01.2004



Pentru autorul cu vocaţie, CARTEA exprimă înainte de toate, efort, dăruire şi, de ce nu, şansa de a adăuga ceva nou domeniului cercetat. Dacă demersul priveşte o anumită specialitate, abordarea capătă prin excelenţă, nuanţe specifice.

Specialist de performanţă al Şcolii Ieşene de Contabilitate şi nu numai, exigent şi riguros cu sine însuşi, Contantin TOMA pune la dispoziţia cititorilor o abordare valoroasă a domeniului Contabilităţii financiare. Înţelegem prin aceasta interfaţa contabilităţii cu marele public în zona unor informaţii neconfidenţiale, acolo unde principalul utilizator îl reprezintă investitorul.

* * *

Rămânem în aria limbajului contabil, precizând că lucrarea profesorului Constantin TOMA reprezintă un binemeritat succes, care generează avantaje viitoare celor trei actori principali:

• autorului, printr-o recunoaştere mai corectă a potenţialului său intelectual;

• cititorilor, studenţi, masteranzi, doctoranzi şi deopotrivă practicienilor, care doresc să înţeleagă şi să acceseze mai uşor informaţia contabilă;

• ştiinţei contabile, a cărei portofoliu se îmbogăţeşte prin fiecare pagină scrisă cu talent şi responsabilitate.

Înscrisă pe coordonatele performanţei, cartea "Contabilitate financiară" răspunde unor nevoi reale şi actuale ale consumatorului de cultură contabilă în întregul ei: teorie, reglementare şi aplicaţii. Sincere felicitări autorului şi invitaţia de a continua în aceeaşi manieră. Oricum, de-a lungul timpului, orice profesie s-a dezvoltat prin opera unor oameni pasionaţi, binecuvântaţi de Dumnezeu cu vocaţie şi competenţă.

Profesor universitar doctor
Emil HOROMNEA
Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" Iaşi


9 786064 202437